

**Centro Universitário de Brasília – Uniceub**  
**Curso de Graduação em Direito**

**TATIANA DE OLIVEIRA ANANIAS ONISHI**

# **A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO IPI PARA A CONSECUÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

**UM ESTUDO DE CASO SOBRE A INDÚSTRIA  
AUTOMOBILÍSTICA BRASILEIRA**

**Brasília**  
**2011**

TATIANA DE OLIVEIRA ANANIAS ONISHI

# **A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO IPI PARA A CONSECUÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

UM ESTUDO DE CASO SOBRE A INDÚSTRIA  
AUTOMOBILÍSTICA BRASILEIRA

*Monografia apresentada ao Centro  
Universitário de Brasília (Uniceub) como  
exigência para aprovação no Curso de Direito.*

Professor Orientador: Marlon Tomazette

**Brasília**  
2011

Onishi, Tatiana de Oliveira Ananias

A importância do princípio da seletividade do IPI para a consecução da justiça fiscal: um estudo de caso sobre a indústria automobilística brasileira/ Tatiana de Oliveira Ananias Onishi. - Brasília: A autora, 2011.

74 f.

Monografia apresentada para obtenção do diploma de graduação em Direito pelo Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Professor Marlon Tomazette

**TATIANA DE OLIVEIRA ANANIAS ONISHI**

**A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO IPI PARA A  
CONSECUÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

**UM ESTUDO DE CASO SOBRE A INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA  
BRASILEIRA**

*Monografia apresentada ao Centro  
Universitário de Brasília (Uniceub) como  
exigência para aprovação no Curso de Direito.*

Professor Orientador: Marlon Tomazette

Brasília, 06 de outubro de 2011.

**Banca Examinadora**

-----  
Professor Marlon Tomazette  
Orientador

-----  
Professor Luis Antônio Winckler Annes  
Examinador

-----  
Marcelo Barreto  
Examinador

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a importância do princípio da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na consecução da justiça fiscal, esta entendida sob os aspectos da tributação com base na capacidade contributiva e redistribuição de renda, utilizando para tanto aspectos econômicos e instrumentos vinculados ao estudo do orçamento familiar, da estrutura de gastos das famílias, dos índices de desemprego na indústria analisada e da arrecadação de tributos federais, notadamente o IPI, com o intuito de analisar quem de fato arca com os custos da instituição deste princípio. O trabalho analisou os conceitos de elasticidade-preço da oferta e da demanda, relacionando-os com os conceitos de seletividade do IPI, estabelecido pela legislação brasileira como obrigatório em função da essencialidade dos produtos tributados, e justiça fiscal, tendo em vista a capacidade contributiva. Foi estudado um caso em particular (indústria automobilística brasileira frente a crises econômicas de crédito e concessão de incentivos fiscais por parte do governo federal) para aplicação dos conceitos apresentados. Concluiu-se com o presente trabalho que o princípio da seletividade não se mostra eficaz para a concretização da justiça fiscal, seja sob o ponto de vista de onerar menos a camada mais pobre da população, seja sob o ponto de vista da redistribuição dos recursos arrecadados.

Palavras-Chaves: Direito Tributário, Direito Financeiro, IPI, Seletividade, Justiça Fiscal, Capacidade Contributiva, Elasticidades, Indústria Automobilística, Crise Econômica.

## ABSTRACT

This paper analyzes the importance of the principle of selectivity Tax (IPI) on the achievement of fair taxation, which is considered under the aspects of taxation based on ability to pay and income redistribution, using both economic aspects and instruments linked to the study of the family budget, the structure of household spending, the unemployment rates in the industry and analyzed the collection of federal taxes, especially the IPI in order to examine who actually bears the costs of establishing this principle. The paper analyzes the concepts of price elasticity of supply and demand, linking them with the concepts of selectivity of the IPI, established by Brazilian law as binding on the essentiality of the taxed products, and fair taxation, in view of the ability to pay. The paper analyzes a particular case (the Brazilian automotive industry before the economic crisis of credit and tax incentives by the federal government) to apply the concepts presented. The conclusion was that the principle of selectivity is not efficient for the realization of fair taxation, from the point of view to charge less to the lower strata of the population or from the point of view of redistribution of funds raised.

Keywords: Tax Law, Financial Law, IPI, Selectivity, Tax Justice, Ability to Pay, Elasticities, Automotive Industry, Economic Crisis.

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	7
1 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS .....	11
1.1 Legislação e Classificações .....	11
1.2 Impostos Indiretos .....	13
1.3 Hipótese de Incidência .....	15
1.4 Princípios Aplicáveis.....	18
1.5 Princípio da Seletividade do IPI.....	19
2 A JUSTIÇA FISCAL.....	23
2.1 Direito e Justiça.....	23
2.2 A Justiça em Aristóteles .....	23
2.3 A Justiça no Direito Medieval.....	25
2.4 A Justiça no Direito Moderno .....	29
2.5 A Justiça no Direito Contemporâneo .....	32
2.6 Justiça Fiscal .....	34
2.7 Capacidade Contributiva .....	36
2.8 Distribuição de Renda .....	39
3 DIREITO E ECONOMIA .....	44
3.1 Análise Econômica do Direito .....	44
3.2 Oferta e Demanda.....	48
3.3 Elasticidades.....	49
3.4 Repercussão Econômica (Incidência Tributária) .....	53
3.5 Carga Tributária Brasileira.....	56
3.6 Crises Econômicas .....	58
4 ESTUDO DE CASO: INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA BRASILEIRA .....	60
4.1 Indústria Automobilística .....	60
4.2 Automóvel.....	61
4.3 Incentivos Fiscais para Automóveis.....	62
4.4 Produção e Vendas na Indústria Automobilística .....	62
4.5 Empregos na Indústria Automobilística.....	64
4.6 Arrecadação IPI.....	65
CONCLUSÃO .....	67
REFERÊNCIAS .....	71

## INTRODUÇÃO

O assunto escolhido para tratamento neste estudo foi o princípio da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), analisando-o frente a outros conceitos importantes do Direito Tributário, como a capacidade contributiva do contribuinte e a justiça fiscal, e frente a conceitos econômicos fundamentais, como demanda, oferta e elasticidade-preço.

O tema abordado neste trabalho é a importância do princípio da seletividade do IPI na consecução da justiça fiscal.

A intenção da escolha do tema foi relacionar o princípio da seletividade do IPI (em função da essencialidade do produto) com o conceito de justiça fiscal (tributação com base na capacidade contributiva), utilizando aspectos econômicos e instrumentos vinculados ao estudo do orçamento familiar, da estrutura de gastos das famílias, dos índices de desemprego e emprego na indústria automobilística brasileira (utilizada como estudo de caso para este trabalho) e da arrecadação de tributos federais, notadamente o IPI, com o intuito de analisar quem de fato arca com os custos da instituição deste imposto.

A escolha do tema se deu por conta da necessidade de se verificar a tributação sobre produtos não essenciais, de forma a analisar se de fato esta tributação é eficaz, dado que nem sempre serão as pessoas com maior poder aquisitivo que irão suportar tal tributação.

O objetivo geral da pesquisa foi analisar o princípio da seletividade do IPI sob aspectos econômicos e demonstrar que o mesmo não é eficaz para atingir o objetivo a que foi proposto, qual seja a concretização da justiça fiscal no país.

Os objetivos específicos consistiram em analisar os conceitos relacionados com o tema proposto e aplicá-los a um caso concreto, qual seja a redução do IPI na indústria automobilística frente à crise econômica mundial.

Assim, pretendeu-se fazer uma breve análise sobre os principais aspectos do IPI, como previsão constitucional, princípios e contribuintes, para entender sua estrutura e analisá-lo em contraponto com alguns conceitos econômicos.

Foi realizada também uma análise acerca do princípio da seletividade do IPI, verificando suas características e sua aplicação no Direito brasileiro a fim de averiguar sua efetividade para a justiça fiscal.



Também foram analisados alguns conceitos econômicos como oferta, demanda e elasticidade-preço, verificando-os junto aos conceitos jurídicos para servirem de balizadores na aplicação do Direito.

Foi feita também uma abordagem sobre o conceito de justiça, analisando-se a sua evolução histórica, para se chegar então ao conceito de justiça fiscal, de modo a verificar sua concretização a partir das características de tributação impostas ao IPI, especificamente no que se refere ao princípio da seletividade.

A pergunta a qual se tentou responder na pesquisa que fundamenta este trabalho foi se o princípio da seletividade aplicado ao IPI é eficaz para a realização da justiça fiscal. Assim, o trabalho abordou a suposta importância do princípio da seletividade do IPI na consecução da justiça fiscal.

Procurou-se, neste trabalho, relacionar o princípio da seletividade do IPI (em função da essencialidade do produto) com o conceito de justiça fiscal (tributação de forma justa), utilizando conceitos econômicos para analisar quem de fato arca com os custos da instituição deste tributo.

A hipótese estudada é que o princípio da seletividade do IPI não é eficaz para atingir o objetivo a que foi proposto, qual seja a concretização da justiça fiscal no país.

Assim, este trabalho tentou comprovar a hipótese em análise utilizando instrumentos da ciência econômica aplicados ao Direito Tributário.

Foram utilizados dados obtidos junto a pesquisas realizadas por institutos de pesquisas para análise do orçamento familiar, da arrecadação do IPI, dos índices de desemprego e emprego na indústria escolhida e das quantidades de veículos produzidos e vendidos pela indústria automobilística brasileira, setor escolhido nesta pesquisa para realização de um estudo de caso.

Foram analisadas apenas as seguintes pesquisas: Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), Anuário Estatístico da Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores (Anfavea) e Análise da Arrecadação de Receitas Federais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

A pesquisa foi delimitada para simplificação das análises propostas. Assim, não foram analisados todos os tributos, mas apenas os impostos. Também não foram analisados todos os impostos, mas somente o IPI, dado que sua incidência ocorre sobre produtos ditos não essenciais.

O estudo focou um dos princípios deste imposto, qual seja a seletividade, pois

trata-se de instituto aplicado aos produtos que sofreram a classificação de não essenciais, o que coaduna com a escolha deste imposto como referencial para este trabalho. Além deste princípio também foi analisado outro, o da capacidade contributiva, que está diretamente ligado ao princípio da seletividade do IPI.

Não foi discutido nesta pesquisa o critério de essencialidade escolhido pela legislação brasileira para o princípio da seletividade, apesar de tratar-se de tema fértil, constantemente discutido pela doutrina e pela jurisprudência brasileira.

A pesquisa também limitou-se no que se refere ao estudo de caso, dado que apenas uma indústria brasileira foi analisada, qual seja a indústria automobilística. Esta indústria foi escolhida por melhor representar a tributação pelo IPI e sua relação com a seletividade, já que o imposto em questão incidente sobre os carros é considerado alto.

Também houve limitações quanto à análise do conceito de justiça fiscal utilizado no trabalho, pois o assunto requer profunda avaliação das diversas doutrinas existentes, o que exigiria tempo e dedicação exclusiva ao tema, considerado por muitos autores polêmico. Apesar da delimitação, foi realizada uma breve análise acerca da doutrina sobre o assunto.

A pesquisa também limitou-se quanto ao período analisado, pois é em períodos de crise, onde há maior instabilidade nas escolhas pessoais dos consumidores, que se pode melhor avaliar o comportamento do mercado e as influências das escolhas governamentais. Assim, foram analisados os índices de emprego, desemprego, vendas, produção e arrecadação somente de anos que sofreram influência de crises econômicas impactantes no Brasil, comparando-os antes e depois do auge da crise.

Por fim, também houve limitação com relação aos conceitos de Economia utilizados, pois não se trata de uma pesquisa econômica, mas jurídica com influências de aspectos econômicos. Assim, somente os fundamentos de Economia, como oferta, demanda e elasticidades, foram aqui abordados para justificar a influência que tiveram dentro do Direito Tributário.

O trabalho foi dividido em três capítulos para facilitar o entendimento do tema proposto. São eles: i) Imposto sobre Produtos Industrializados, onde foi realizada uma análise acerca deste tributo, desde sua instituição pelo texto constitucional até os princípios a ele aplicados; ii) Justiça Fiscal, onde fez-se uma pequena abordagem sobre o conceito de justiça, bem como de sua aplicação no Direito Tributário. Também neste capítulo foram analisados os dois lados da justiça fiscal: a capacidade contributiva e a

distribuição de renda; iii) Direito e Economia, onde foram analisados alguns institutos econômicos, como oferta, demanda e elasticidades, e sua aplicação ao direito tributário. Também aqui abordou-se a questão da repercussão econômica, a carga tributária brasileira e um panorama dos períodos de crises estudados. Por fim, foi realizado também neste capítulo um Estudo de Caso, onde foi analisada a indústria automobilística brasileira, seus índices de desemprego, produção e vendas nos períodos mencionados, bem como a arrecadação do IPI e os incentivos fiscais oferecidos pelo Estado para conter o avanço das crises.

A relevância no estudo deste tema está na necessidade de se repensar a forma de tributação atualmente em vigor no país, tendo em vista as possíveis distorções existentes entre a incidência tributária e a justiça fiscal.

Assim, o sistema tributário deve ser justo, de modo que os contribuintes que possuem maior renda devem arcar com maior peso na tributação em relação aos contribuintes que possuem menor poder aquisitivo.

Não foi encontrada, na legislação brasileira e na jurisprudência dos tribunais nacionais, menção explícita ao estudo aqui abordado. Porém, o princípio da seletividade do IPI é analisado e discutido constantemente nas cortes brasileiras, tendo em vista as dúvidas que surgem em decorrência da interpretação das normas (constitucionais e infraconstitucionais) que regem tal princípio.

Espera-se que este trabalho possa contribuir de alguma forma para a concretização da importância do estudo da Economia como balizador da aplicação do Direito como um todo, dado que este ramo do conhecimento não pode ser considerado isoladamente pelos juristas, ignorando as implicações que uma análise pura do direito possa acarretar para a sociedade.

Este trabalho poderá ser complementado, preenchendo as lacunas por ele deixadas, como por exemplo uma análise mais aprofundada sobre o conceito e a aplicação da justiça, mais precisamente a justiça fiscal, bem como o estudo mais detalhado dos princípios aplicáveis ao IPI, como a seletividade e seus critérios de estabelecimento. Também poderá ser ampliado no sentido de abranger mais períodos de crises para consolidação da posição aqui estabelecida.

## 1 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Neste capítulo serão abordadas as principais características do IPI, imposto objeto deste estudo, tais como a sua normatização pela Constituição Federal (CF), a sua classificação, sua regra matriz de incidência tributária e os principais princípios a ele aplicáveis.

### 1.1 Legislação e Classificações

A CF, em seu art. 153, dispõe da seguinte forma sobre o IPI:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

[...]

Assim, o IPI é um imposto federal, de competência da União, incidente sobre os produtos industrializados. A este tributo, de acordo com a CF, aplica-se o princípio da seletividade, instituído com base na essencialidade dos produtos tributados.

O conceito de tributo está previsto no Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe em seu art. 3º: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo Amaro (2007, p. 19) este conceito não deveria constar da legislação, pois cabe à doutrina e não à norma este papel. No entanto, um conceito estabelecido pela legislação pode diminuir as controvérsias doutrinárias acerca da assertividade ou não de determinada definição proposta por outro autor, dirimindo assim as dúvidas sobre o que de fato a legislação está tratando.

Para Amaro, este conceito de tributo trazido pelo CTN quis dizer:

a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, idéia com a qual o CTN buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária [...]; c) a natureza não sancionatória de ilicitude [...]; d) a origem legal do tributo [...]; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo. (AMARO, 2007, P. 18-19)

Assim, tributo é uma determinação legal para a contrapartida financeira dada pela sociedade com vistas à manutenção da máquina estatal, independente de sua vontade e de vinculação a motivos pré-determinados.

Esturilio (2008, p. 52-57) analisa a classificação dos tributos disposta pela CF (qual seja: impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria) e a contrapõe à classificação disposta pelo CTN, que faz referência apenas a taxa, impostos e contribuições de melhoria, bem como às diversas teorias sobre a partição do gênero tributo. Para a autora, o sistema tributário brasileiro é tripartite, onde as espécies de tributos são os impostos, as taxas e as contribuições, sendo o IPI enquadrado na categoria imposto.

A classificação proposta pela autora não condiz com o texto constitucional, que expressamente afirma serem cinco os tipos tributários. O CTN, lei federal, dispõe que são apenas três os tipos tributários. No entanto, não pode um ato infraconstitucional se sobrepor ao que dispõe a norma fundamental do sistema jurídico. Além do mais, caso o argumento anterior não fosse suficiente para justificar a predominância do texto constitucional ao texto tributário, a CF é de 1988, posterior, portanto, ao CTN.

Para Amaro (2007, p. 64-65) a classificação dos tributos é um problema doutrinário bastante discutido ao longo dos tempos. Diversos são os autores que adotam as teorias bipartides, tripartides, quadripartides e quinquipartides.

Dentre os autores que seguem a teoria quinquipartide, adotada neste trabalho, estão Hugo de Brito Machado, Celso Ribeiro Bastos, Ministro Moreira Alves e Ives Gandra da Silva Martins.

Esta classificação importa para a correta colocação do IPI no sistema tributário brasileiro. Assim, trata-se de um tributo do tipo imposto.

Impostos, para Harada (2006, p. 328), “são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado.” Ou seja, o imposto é devido independente de qualquer atividade realizada pelo Estado, como ocorre com as taxas que são devidas em contraprestação a um serviço ou a uma atividade desempenhada pelo poder público (ex.: taxa para concessão de passaporte).

Segundo Esturilio (2008, p.57-59) os impostos também podem ser subdivididos em diversas categorias, de acordo com os seguintes critérios: a) competência: podem ser federais, estaduais, distritais ou municipais; b) finalidade: podem ser fiscais (quando sua finalidade precípua é a arrecadação em si), extrafiscais (quando a arrecadação não é a finalidade principal, mas sim a intervenção no comportamento do contribuinte) ou

parafiscais (quando a finalidade é arrecadar, mas o destino desses recursos não é a manutenção das funções precípua do Estado, mas sim a manutenção de determinadas categorias econômicas); c) divisão conforme o CTN: impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação e impostos especiais; d) incidência tributária: diretos (quem suporta o imposto é aquele obrigado a recolhê-lo) e indiretos (quem suporta o imposto é pessoa diferente daquela obrigada ao seu recolhimento); e) objeto de incidência: reais (incidem em razão do fato a ser tributado) ou pessoais (incide em razão da pessoa do contribuinte).

Estas classificações, segundo a autora, são importantes para se estudar a seletividade no IPI, principalmente as que se referem à divisão dos impostos em pessoais ou reais e à divisão em diretos ou indiretos.

O IPI é, portanto, de acordo com as classificações acima, um imposto federal, fiscal (podendo ser extrafiscal em algumas situações), sobre a produção, indireto, já que repercute economicamente, conforme se verá mais adiante, e real.

## **1.2 Impostos Indiretos**

Os impostos são classificados sob diversas óticas, dentre elas a forma de incidência do tributo e sobre quem ou o que ele incide. Com base no primeiro critério, os impostos são classificados em diretos e indiretos. O segundo critério dá origem à classificação dos impostos em pessoais e reais.

Esturilio assim distingue impostos diretos de indiretos:

Os impostos podem ser classificados conforme a repercussão econômica do tributo ou, em outras palavras, segundo a pessoa que suporta efetivamente a carga financeira do tributo. Nesta classificação consideram-se diretos aqueles impostos em que o obrigado ao recolhimento do imposto também suporta o encargo financeiro. Indiretos são aqueles nos quais a pessoa obrigada ao recolhimento não é a mesma que suporta, na realidade, a carga financeira do imposto. (ESTURILIO, 2008, p. 58)

De acordo com Paulsen (2007, p. 625), impostos diretos são aqueles em que é possível a identificação exata do contribuinte que deve arcar com seus custos, ou seja, aqueles impostos em que o contribuinte de fato (que de fato paga a exação) e contribuinte de direito (aquele que a legislação diz ser o contribuinte do imposto) se fundem em um só. Já os impostos indiretos, segundo o autor, são aqueles em que não há a correta identificação do contribuinte que deve arcar com seus custos, ou seja, o contribuinte de fato é distinto do contribuinte de direito, caso em que há a possibilidade de ocorrer a repercussão econômica (instituto que será tratado no capítulo 3 deste trabalho).

Assim, a correta classificação do imposto em direto e indireto nos permite analisar quem de fato arca com os custos da instituição de determinado tributo, independentemente do que a legislação determina ser o contribuinte responsável pelo seu recolhimento.

Os conceitos de impostos diretos e indiretos estão intimamente relacionados com os conceitos de impostos pessoais e reais. Segundo Paulsen (2007, p. 625-626), “imposto pessoal é o imposto que considera as circunstâncias específicas relativas a cada contribuinte para dimensionamento do montante a pagar.” Segundo Difini (2003, p. 28 citado por PAULSEN, 2007, p. 626), “impostos reais são aqueles que incidem sobre um objeto material, uma coisa”.

Assim, impostos pessoais permitem que se realize a capacidade contributiva, pois o contribuinte pode ser identificado para que suas características pessoais sejam levadas em consideração no momento da instituição do tributo, o que não ocorre nos impostos reais. Os impostos indiretos são, em regra, impostos reais, dado que não há como identificar o contribuinte (e analisar suas características, portanto), pois o contribuinte determinado pela legislação nem sempre é aquele que de fato paga o imposto.

O IPI, como já mencionado neste trabalho, é um imposto indireto, que incide sobre a produção/consumo de produtos industrializados, ou seja, um imposto real. Desta forma, não há como identificar, na maioria dos casos, os contribuintes do IPI, motivo pelo qual a individualização de suas características pessoais fica prejudicada.

Para Rosa (2003, p. 58), ao se fazer uma análise histórica da composição dos tributos nos diversos países do mundo, chega-se a conclusão de que países subdesenvolvidos lastreiam sua tributação nos impostos sobre o comércio exterior. Países em desenvolvimento, por sua vez, possuem um sistema tributário fundamentado nos impostos sobre o consumo (impostos indiretos). Países desenvolvidos, por fim, possuem tributação baseada em impostos sobre a renda.

Os contribuintes de direito do IPI são os estabelecidos pela legislação tributária. No entanto, nos tributos ditos indiretos a carga tributária não é suportada pelos contribuintes de direito, mas sim pelos contribuintes de fato.

Segundo Siqueira e Ramos (2004, p. 155), sempre que o assunto impostos surge na discussão ele está relacionado a dois pontos principais, quais sejam a incidência tributária (quem vai arcar com os custos da instituição desses impostos) e quais os fatores vão determinar essa distribuição da carga tributária.

Para eles, a instituição de impostos altera não somente a composição dos preços dos produtos sobre os quais eles incidem, mas também nas opções de compra e de venda dos agentes que atuam no mercado. Estas alterações, continuam eles, afetam diretamente a incidência econômica dos tributos (aquela que ocorre de fato, a real), fazendo com que ela seja diferente da incidência legal (aquele que é determinada pela legislação tributária).

### **1.3 Hipótese de Incidência**

O Direito Tributário, assim como o Direito como um todo, utiliza uma regra lógica para formação das proposições tributárias, regra esta denominada norma matriz de incidência tributária.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 260), a regra matriz da incidência tributária é a norma tributária em sentido estrito, ou seja, é aquela que marca o núcleo do tributo, que delimita a sua incidência.

De acordo com o autor, a regra matriz da incidência tributária é composta por duas partes: uma hipótese ou antecedente (que será um fato) e um mandamento ou um conseqüente (que será a obrigação tributária decorrida do fato descrito anteriormente). A junção destas duas partes origina o que se chama de dever ser.

Tanto na hipótese quanto no conseqüente, continua Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 261), há elementos ou critérios. Assim, na hipótese há o critério material, o critério temporal e o critério espacial. Já o conseqüente possui o critério pessoal e o critério quantitativo.

O critério material, para Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 285-288), refere-se a um comportamento das pessoas. Trata-se do núcleo da ação, formado pelo verbo e pelo seu complemento.

Para Toledo (2006, p. 55), “entenda-se como critério material da hipótese da norma tributária como sendo a descrição objetiva do fato, ou o núcleo, pois é dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios.”

Com relação ao critério espacial, trata-se do lugar onde o fato descrito no critério material deve ocorrer para que haja a tributação. Para Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 289), este critério nem sempre vem expresso na norma, sendo facultativo ao legislador incluí-lo no texto da lei.

O critério temporal, por sua vez, determina a delimitação do tempo em que o fato deve ocorrer para a caracterização da hipótese de incidência. De acordo com Paulo de



Barros Carvalho (2007, p. 293), o critério temporal é essencial para a segurança jurídica do contribuinte, que deve saber exatamente qual é o marco temporal em que se dá por ocorrido o fato.

Com relação aos critérios do conseqüente, tem-se o pessoal e o quantitativo. O critério pessoal refere-se aos sujeitos da obrigação tributária. São eles: o sujeito ativo - aquele que, segundo Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 330), é o titular do direito subjetivo de exigir o tributo - e o sujeito passivo, ou seja, aquele que a lei determina ser o obrigado ao recolhimento da exação.

Já o critério quantitativo é aquele responsável pela apuração do montante a ser pago pelo sujeito passivo. É composto, de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 357), pela alíquota e pela base de cálculo do tributo.

Assim, juntando-se a descrição do fato, o tempo e o lugar onde este ocorre, há a chamada hipótese de incidência tributária. Caso este fato se concretize, surgirá então a obrigação tributária, ou o conseqüente da regra matriz, composta dos sujeitos ativo e passivo e do montante do tributo devido.

Assim, após análise do conceito e da estrutura da regra matriz de incidência tributária, passe-se à análise da hipótese de incidência do IPI, objeto deste estudo.

De acordo com Ataliba,

[...] costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas nas normas. (ATALIBA, 2009, p. 45)

Assim, a hipótese de incidência se dá quando um fato ocorrido no mundo jurídico se encaixa perfeitamente na descrição dada pela norma, ou seja, no antecedente de sua regra matriz, devendo neste caso serem aplicadas as conseqüências previstas nesta norma quando da ocorrência deste fato (conseqüente de sua regra matriz).

Conforme visto no item anterior, o antecedente da regra matriz da norma tributária, ou hipótese de incidência tributária, é composto por um elemento material, um temporal e um territorial. Para o IPI, estes elementos estão assim definidos em seu Regulamento (RIPI):

i) Elemento material: a hipótese de incidência do IPI está definida no art. 35 do RIPI como o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial (assim definido no próprio RIPI) ou equiparado a industrial.

Na CF consta apenas a menção a industrializar produtos como sendo a hipótese de incidência do IPI, ou seja, uma menção vaga e genérica da sua aplicação.

O CTN, por sua vez, menciona o desembaraço aduaneiro, a saída do produto do estabelecimento industrial e a arrematação, quando o bem é apreendido e levado a leilão.

Assim, considerando o que dispõe o CTN e por ser ele norma que regulamenta a CF e considerando também que é norma hierarquicamente superior ao RIPI, o IPI pode ser considerado um imposto incidente tanto na produção/venda de produtos nacionais como também na importação de produtos industrializados estrangeiros e na arrematação de produto levado a leilão.

Toledo (2006, p. 60-61) ressalta a importância de se identificar o que é um produto industrializado, tendo em vista ser o IPI incidente sobre este tipo de produto, e não sobre qualquer um.

Assim, o CTN, em seu art. 46, também traz um conceito para industrialização: “[...] considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo”.

Para Toledo (2006, p. 61) este conceito também não esclarece em toda a dúvida acerca do que seja um produto industrializado, dado que agora resta saber quais são estas operações que modificam a natureza ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo.

Tais dúvidas, entretanto, foram regulamentadas pelo atual RIPI, que dispõe serem operações que modificam ou aperfeiçoam produtos: a) transformação; b) beneficiamento; c) montagem; d) acondicionamento ou reacondicionamento; e) renovação ou recondicionamento.

ii) Elemento Temporal: o art. 36 do RIPI dispõe sobre quando se considera ocorrido o fato gerador, ou seja, em que momento é devido o IPI nas operações que o regulamento especifica. Como exemplo há o inciso II deste artigo que dispõe ocorrer o fato gerador do IPI “na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento.”

iii) Elemento Espacial: a legislação que institui e regulamenta o IPI possui aplicação em todo o território nacional, já que se trata de um imposto de competência tributária da União.

Segundo Toledo,

[...] o presente critério deverá compreender todo e qualquer estabelecimento, situado dentro do território nacional, onde ocorrer qualquer uma das operações (processo) de industrialização, com a conseqüente operação (ato ou negócio jurídico), que acarrete a saída da mercadoria.(TOLEDO, 2006, p. 100)

Portanto, todos os estabelecimentos industriais ou equiparados a estabelecimentos industriais do país estão sujeitos à tributação pelo IPI.

#### **1.4 Princípios Aplicáveis**

De acordo com Xavier (2008, p. 5), os princípios que podem ser aplicados ao IPI são de dois tipos: a) os princípios constitucionais tributários, aplicados não só ao IPI mas a todos os tributos abrangidos pelo Direito Tributário; b) os princípios específicos do IPI, que não se aplicam aos demais tributos do nosso sistema tributário.

Dentre os princípios constitucionais tributários estão o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade e o princípio da isonomia.

O princípio da legalidade, presente também nos demais ramos do Direito como corolário do ordenamento jurídico brasileiro, estabelece que somente poderá ser instituída uma obrigação ao particular por intermédio de lei.

No Direito Tributário, segundo Xavier (2008, p. 5), este princípio encontra-se previsto no art. 150, I, da CF, que veda aos entes federativos a instituição ou a majoração de tributos sem lei que assim determine. Para a autora, este princípio é basilar em nosso ordenamento jurídico pois é o que determina a segurança jurídica no relacionamento com os particulares.

Segundo Toledo (2006, p. 191), o princípio da legalidade aplicado ao Direito Tributário é uma limitação ao poder de tributar do Estado.

A CF, em seu art. 153, § 1º, dispõe que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites da lei, alterar as alíquotas de alguns impostos, dentre eles o IPI. Alguns doutrinadores afirmam ser este dispositivo uma exceção ao princípio da legalidade em relação ao IPI.

No entanto, conforme dispõe Toledo (2006, p. 192), não há aqui uma exceção ao princípio da legalidade, pois a lei é quem cria o tributo, deixando ao Poder Executivo, por meio de Decretos, apenas o poder de alterar as alíquotas dentro dos limites estabelecidos pela lei.

O segundo princípio geral do Direito Tributário é o princípio da anterioridade, disposto no art. 150, III, “b”, da CF. Segundo este princípio, nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o institui ou

aumentou. Assim, de acordo com este princípio, para que um tributo possa ser regularmente cobrado de seus contribuintes e responsáveis em um determinado ano, a lei que o criou deve ter sido publicada no ano anterior.

Para Xavier (2008, p. 7) a intenção do legislador era o de prevenir surpresas ao contribuinte quando da criação ou majoração da alíquota de um tributo.

De acordo com o art. 150, § 1º da CF, o princípio da anterioridade não se aplica ao IPI. Para Xavier (2008, p. 7), o motivo da exclusão do IPI do princípio da anterioridade é a sua natureza de imposto extrafiscal, ou seja, ele possui a finalidade precípua não de arrecadar, mas de fazer política fiscal.

O último princípio geral do Direito Tributário é o princípio da isonomia, decorrente do princípio da igualdade aplicado a todos os ramos do Direito, que determina serem todos iguais perante a lei. No Direito Tributário, segundo Xavier (2008, p. 8), este princípio se expressa em forma de vedação à discriminação de contribuintes, onde todos que se encontrem em uma mesma situação devem ser tratados de forma igual.

Com relação aos princípios aplicáveis ao IPI, há o princípio da não cumulatividade e o princípio da seletividade. Cabe ressaltar que tais princípios também são aplicados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

O princípio da não cumulatividade, descrito no art. 153, § 3º, inciso II, da CF, determina que deve-se compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

Para Toledo,

“a finalidade do princípio da não cumulatividade é justamente evitar a tributação em cascata, assegurando ao contribuinte apenas o pagamento da diferença porventura existente, quando do encerramento do período de apuração desses impostos, decorrente do confronto entre seus débitos e créditos”. (TOLEDO, 2006, p. 144)

Assim, para que o contribuinte seja compensado com o montante pago nas diversas operações por que passam seus produtos, a cada fase é gerado a ele um crédito a ser abatido de seu débito na fase seguinte, evitando assim a tributação excessiva sobre um mesmo produto.

O princípio da seletividade, por ser o foco deste trabalho, será analisado a seguir em item apartado.

### **1.5 Princípio da Seletividade do IPI**

Esturilio (2008, p. 60) afirma que a CF, em seu art. 145, determina que as

características pessoais dos contribuintes sejam levadas em consideração no momento da instituição dos impostos, de modo a respeitar a capacidade contributiva de cada um. Este princípio visa a determinar as disponibilidades de cada contribuinte para que a cobrança do imposto seja, na medida do possível, proporcional ao que cada cidadão possa contribuir.

Assim, a CF determina que a tributação deve se dar conforme a disponibilidade financeira de cada contribuinte, de modo que quem possua mais riquezas deve ser tributado de forma mais onerosa do que aquele que possui menor disponibilidade de recursos.

Para a autora, nos impostos de caráter pessoal, como é o caso do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), há como o fisco identificar as características pessoais de cada contribuinte para aplicar o princípio da capacidade contributiva, o que não ocorre com os impostos ditos reais, pois não são cobrados em razão das características das pessoas, mas sim dos objetos consumidos ou serviços prestados, como ocorre com o IPI. Assim escreve ela:

Nos impostos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, a identificação da renda e a exata e real capacidade contributiva (subjética) não é perfeita, podendo até ser impossível, pela simples razão de que o consumidor não é identificado. (ESTURILIO, 2008, p. 75-76)

Dentre os princípios constitucionais e tributários aplicados ao IPI está o princípio da seletividade, em função da essencialidade do produto. Assim, o IPI terá alíquotas maiores para produtos menos essenciais e alíquotas menores para produtos mais essenciais.

Para Xavier (2008, p. 10), essencialidade se refere a adequação do produto na vida do maior número de habitantes. Assim, se um produto é utilizado por grande parte da população, ele seria essencial, ao contrário de produtos utilizados por uma pequena parte das pessoas.

Segundo Toledo (2006, p. 139), o princípio da seletividade do IPI tem por finalidade prestigiar com menor tributação os bens de primeira necessidade em detrimento dos bens supérfluos.

Segundo Esturilio (2008, p. 72), alguns doutrinadores entendem que a seletividade do IPI foi instituída para se materializar a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Outros, no entanto, afirmam que não é esta intenção, já que o critério utilizado para a seleção deste imposto não é a capacidade econômica dos contribuintes, mas a essencialidade do produto a ser tributado.

A doutrina diverge sobre a finalidade da aplicação do princípio da seletividade do

IPI, dado que nos impostos ditos reais não há como individualizar a aplicação dos tributos, ou seja, não há como saber quais são os contribuintes que estão sendo tributados para mensurar sua disponibilidade líquida e cobrar o imposto na proporção de suas riquezas.

Como o critério estabelecido para a aplicação do princípio da seletividade do IPI é o da essencialidade e não o da disponibilidade líquida (o que nem poderia mesmo ocorrer por inviabilidade fática), não poderia este princípio ser considerado como o concretizador do princípio da capacidade contributiva no IPI.

Para Esturilio (2008, p. 73-86), os impostos sobre o consumo não necessariamente realizam o princípio da capacidade contributiva por várias razões, dentre elas a regressividade e a repercussão tributária.

Assim, continua a autora, o IPI (imposto sobre o consumo) não concretiza a capacidade econômica dado que: a) é um imposto regressivo (não importa em que classe econômica se situam os contribuintes, eles sempre pagarão o mesmo tanto de imposto na compra de um determinado produto, tornando o sistema regressivo, ou seja, o contribuinte de classe econômica mais baixa compromete maior percentual da sua renda com impostos do que o contribuinte de classe mais alta); b) repercute economicamente, ou seja, o contribuinte de fato (quem arca com o imposto) não necessariamente é o contribuinte de direito (quem a legislação determina que deve pagar o tributo).

Esta última característica, repercussão tributária, também conhecida como incidência tributária, é o aspecto principal a ser tratado neste trabalho.

De acordo com Esturilio (2008, p. 105-106), a doutrina adota como critério para realização da seletividade no IPI a variação das alíquotas, embora o quantitativo de imposto a pagar se calcule considerando-se tanto as alíquotas quanto a base de cálculo utilizada.

Assim, ao se flexibilizar os percentuais (ou o montante) de alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo do tributo, realiza-se a seletividade determinada pela CF.

Os efeitos da seletividade dizem respeito à variação das alíquotas dos impostos incidentes sobre bens e serviços, de forma que a tributação seja menos onerosa em relação àqueles essenciais, podendo ser mais gravosa para àqueles não essenciais. Esse efeito prático e econômico da tributação seletiva pode ser denominado de técnica de tributação, e sendo a técnica um meio para atingir a finalidade, a seletividade é uma técnica tributária, uma maneira para onerar menos os bens e serviços essenciais em relação aos demais bens e serviços. (ESTURILIO, 2008, p. 105-106)

No entanto, não é qualquer critério que pode ser utilizado para a seletividade do IPI. A CF permitiu apenas o critério da essencialidade como diferenciador das alíquotas

que incidem sobre os produtos industrializados. Assim, um mesmo produto não pode ter alíquotas diferentes por local de produção, por exemplo. Apenas a essencialidade do produto pode determinar que sua tributação se dê de forma mais ou menos gravosa.

Para Esturilio,

do ponto de vista jurídico e do atual texto constitucional, sem perder de vista que o direito disciplina a vida das pessoas em sociedade e a todos se aplica, interpretando-se sistematicamente a constituição pode-se afirmar que essencial é a qualidade de um produto, mercadoria e/ou serviço de ser indispensável à satisfação de uma ou várias categorias de necessidades, como: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte, trabalho e segurança. (ESTURILIO, 2008, p. 122)

Portanto, serão gravados com maior tributação os produtos menos essenciais (supérfluos) e serão gravados com menor tributação os produtos mais essenciais, tendo em vista a essencialidade se concretizar na tributação em razão indireta da necessidade do produto.

## **2 A JUSTIÇA FISCAL**

### **2.1 *Direito e Justiça***

Este capítulo destina-se a analisar os diversos conceitos de justiça já estudados dentro do Direito e da Filosofia, abordando os principais autores que já escreveram sobre o assunto, bem como o conceito de justiça aplicado ao Direito Tributário e seus dois enfoques: a capacidade contributiva (essencial para o estudo da incidência tributária) e a distribuição de renda.

### **2.2 *A Justiça em Aristóteles***

De acordo com Mascaro (2010, p. 63), Aristóteles representa o apogeu do pensamento filosófico grego, sendo analisado em praticamente todos os outros trabalhos que tratam do tema Direito e justiça.

Segundo o autor (MASCARO, 2010, p. 65), a principal contribuição de Aristóteles, com relação ao tema justiça, foi a sua separação em duas espécies, quais sejam a justiça particular e a justiça universal.

A justiça universal, ou justiça total nos dizeres de Bittar, ou justiça comutativa nas palavras de Kaufman, é aquela “que consiste na observância da lei, no respeito àquilo que é legítimo e que vige para o bem da comunidade.” (BITTAR, 2000, p. 39).

Justiça Comutativa, segundo Kaufman, “é a justiça entre os desiguais por natureza, mas iguais perante a lei.” (KAUFMAN, 2004, p. 232).

Assim, a justiça universal é genérica, aplicável a todos de forma igualitária, independente de características pessoais daqueles a qual se dirige. É uma justiça entendida em um sentido amplo, abstrato.

Já a justiça particular de Aristóteles, segundo Mascaro, é “a ação de dar a cada um o que é seu, sendo essa a regra de ouro do justo.” (MASCARO, 2010, p. 66). Para Bittar (2000, p. 42) a justiça particular é uma parcela da virtude universal e, sendo desta forma, quem comete um injusto particular acaba por cometer, conseqüentemente, um injusto total.

Assim, ao se especificar a justiça, ou seja, ao se determinar a sua aplicação a uma dada situação, a um dado grupo, tem-se a individualização da justiça, e não mais a sua generalização.

De acordo com Mascaro (2010, p. 67), a justiça particular pode ser dividida, por sua vez, em distributiva e corretiva.



Segundo o autor,

a justiça distributiva trata da distribuição de riquezas, benefícios e honrarias. Apresenta-se como a mais alta ocupação da justiça, e também a mais sensível. A distribuição compreende sempre dois sujeitos em relação aos quais se avalia a justa distribuição dos bens, e dois bens, que serão divididos entre tais pessoas. Assim sendo, a distribuição compreende uma espécie de função matemática tal qual uma regra de três, uma proporção geométrica. (MASCARO, 2010, p. 67).

O critério para distribuição desta proporção, continua o autor (Mascaro, 2010, p.67), é o mérito. No entanto, este mérito é um conceito variável que pode assumir diversas formas a depender do ponto de vista do qual se analisa.

Para Bittar (2000, p. 43), o injusto na justiça distributiva é quando há o recebimento de uma quantia menor de benefícios ou uma quantia maior de encargos do que seria realmente devido a cada um.

Assim, no Direito Tributário, segundo a concepção aristotélica de justiça distributiva, o pagamento dos tributos e o recebimento dos benefícios advindos da tributação não podem se dar de forma injusta, ou seja, de forma desigual, sempre considerando que a igualdade deve ocorrer na medida das desigualdades. Assim, grupos de maior renda não são iguais aos grupos de menor renda, devendo a igualdade operar dentro de cada grupo específico.

Já a justiça corretiva, segundo Mascaro, “é uma reparação do quinhão que foi, voluntária ou involuntariamente, subtraído de alguém por outrem.” (MASCARO, 2010, p. 68). Assim, continua o autor, as correções aplicadas pelo Direito Penal e também pelo Direito Civil no que se refere às indenizações por danos morais e materiais são decorrentes desta justiça corretiva de Aristóteles.

Já para Bittar (2000, p. 46) a justiça corretiva é aquela aplicada nas relações de coordenação e não de subordinação como ocorre com a justiça distributiva, ou seja, na justiça corretiva a relação é de iguais para iguais, igualdade esta em direitos e obrigações, não importando o mérito utilizado para proporcionalizar a justiça distributiva, pois na corretiva a matemática é aritmética (igualdade perfeita ou absoluta).

Para o Direito Tributário a justiça corretiva pode ser verificada na aplicação de sanções aos crimes praticados contra a ordem tributária, para que haja correção quanto à igualdade prevista inicialmente na justiça distributiva.

Uma importante vertente da análise de Aristóteles da justiça está na relação que ele faz entre este conceito e o conceito de equidade.

De acordo com Mascaro (2010, p. 77-78), Aristóteles afirmava que acima da justiça

da lei está a justiça do caso concreto ou seja, “o bom julgamento do caso concreto”. Segundo o autor, “para esta aplicação do geral ao específico dá ele o nome de equidade.”(MASCARO, 2010, p. 78).

Segundo Bittar,

A necessidade da aplicação da equidade decorre do fato de que as leis prescrevem conteúdos de modo genérico, indistintamente, dirigindo-se a todos, sem diferenciar, portanto, possíveis nuances e variações concretas, fáticas, fenomênicas, de modo que surgem casos para os quais, se aplicada a lei (nómos) em sua generalidade (kathólou), estar-se-á a causar uma injustiça por meio do próprio justo legal. (BITTAR, 2000, p. 62)

A equidade, portanto, é o agir com justiça no caso concreto, ou seja, é aplicar a lei não de forma geral e abstrata, mas adaptá-la ao caso que se apresenta de modo que a justiça seja de fato feita, e não a injustiça. Nas palavras de Bittar, “a equidade é a medida corretiva da justiça legal quando esta engendra a injustiça pela generalidade de seus preceitos normativos.” (BITTAR, 2000, p. 63).

### **2.3 A Justiça no Direito Medieval**

Neste item serão analisados os conceitos de justiça segundo os pensamentos do epicurismo, do estoicismo, do cristianismo, de Santo Agostinho, de São Tomás de Aquino e do jusnaturalismo.

Segundo Mascaro (2010, p. 91), o epicurismo é uma escola baseada no pensamento de Epicuro de Samos, pensador grego que viveu nos anos de 341-270 a.C., cujas idéias principais baseavam-se na busca pelo prazer. Para este autor, o sentido utilizado para o termo prazer está em sua acepção negativa, ou seja, ausência de dor, de perturbações, de sofrimentos, etc., e não na sua acepção positiva representada por alegrias, bens, bebidas, etc.

A justiça para Epicuro, portanto, segundo Mascaro (2010, p. 92), é baseada no princípio da solidariedade, ou seja, afastando os danos uns dos outros e os seus próprios, de modo a se buscar a felicidade comum. Quem age de forma injusta, segundo o epicurismo, pode ser penalizado.

Para Bittar e Almeida,

o sábio evita não só prejudicar como causar preocupações nos outros. Mais que isso, se o sábio se encontra distante das perturbações, procura oferecer serenidade aos outros [...]. Aqui está a chave da sociabilidade ética do epicurismo, e também a chave para a compreensão dos preceitos de justiça desta doutrina. (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 166-167)

Assim, a justiça no epicurismo consiste nas ações benéficas praticadas pelas pessoas em prol do coletivo, de modo a não prejudicar as demais pessoas e não lhes

imputar nenhum sofrimento, pois assim estar-se-á buscando a felicidade comum da sociedade.

Já o estoicismo, segundo Mascaro (2010, p. 93), foi uma escola fundada por Zenão de Citium (336-264 a.C.), cujos basilares estavam no uso prático da razão, entendida esta como natural, e não como uma convenção entre os homens como ocorre no epicurismo.

Assim diz o autor:

Para os estóicos, saber se guiar bem, pelo uso da razão, é conhecer a natureza e seus desígnios – seu destino – e consolidar o cumprimento dos deveres como hábito. O dever como hábito gera a virtude. Para isto, é preciso afastar as paixões que desviam a alma do dever. (MASCARO, 2010, p. 94)

A natureza, portanto, é a base para a racionalidade estóica, que é considerada universal, ou seja, válida para todos da mesma forma.

A justiça não é diferente dentro desta escola. Para Bittar e Almeida (2010, p. 179), a justiça também é decorrente desta racionalidade natural, pois as leis humanas nascem sob a inspiração das leis naturais, e para conhecer as leis deve-se, portanto, conhecer a natureza (inclusive a natureza humana).

Assim, de acordo com Bittar e Almeida (2010, p. 180), as leis naturais garantem a igualdade, dado que, pela natureza humana, todos são iguais, todos possuem as mesmas dificuldades e limitações.

A justiça estóica, portanto, é aquela lastreada nas leis naturais, universais e justas por si só, que devem guiar as atitudes humanas, naturais também, com o intuito de permitir uma convivência social dos homens.

O cristianismo, segundo Mascaro (2010, p. 96-97) trouxe uma forma peculiar sobre a visão do Direito e da justiça, de forma bem distinta daquelas abordadas pelo pensamento greco-romano, porém utilizando este pensamento como apoio para os fundamentos cristãos, de forma subordinada, ou seja, a filosofia deve obedecer aos preceitos religiosos. De acordo com o autor, esta observação torna-se clara com relação à verdade, pois a filosofia busca uma forma de conhecê-la, de modo a refletir sobre ela, enquanto que no cristianismo a verdade é revelada, divina, ou seja, não comporta críticas ou indagações.

De acordo com o autor (MASCARO, 2010, p. 96), o fundamento do cristianismo está na vida seguida pelo exemplo de Jesus Cristo. Porém, segundo o autor, a filosofia que se faz aqui não é segundo o próprio Cristo, mas segundo os cristãos, dado que Jesus não deixou nenhuma obra escrita.

A justiça para o cristianismo, segundo Bittar e Almeida (2010, p. 193), se faz em um plano diferente, além dos sentidos humanos, ou seja, por Deus. Para eles, a justiça “é um fenômeno imperecível, e de acordo com a qual o julgamento se exerce de forma inexorável; a eternidade e a irrevogabilidade são as suas características.” (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 193).

Assim, a justiça é feita no plano divino e não no plano terreno, sendo as leis divinas aquelas que de fato importam, pois são eternas, imutáveis. As leis humanas, segundo os autores (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 193), são passageiras, circunstanciais, que surgem em função das diferenças entre os povos.

Assim, “a justiça cristã, portanto, aponta para valores que rompem com o imediato do que é carnal. Nesse sentido, cumpre os preceitos de justiça (eterna) aquele que se faz conduzir de acordo com esses valores, muitos dos quais desconhecidos dos homens.” (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 206).

Portanto, a justiça cristã é realizada na medida em que se seguem não as leis humanas, mas as leis divinas, pois o julgamento das atitudes praticadas no âmbito terreno serão julgadas por Deus no plano divino. Assim, são justos os comportamentos previstos, por exemplo, nos mandamentos divinos e não são justas as atitudes ali condenadas.

Santo Agostinho (354-430 d.C.), de acordo com Mascaro (2010, p. 103), ao se converter ao cristianismo, defende a teologia cristã em diálogo com a filosofia, já que se baseou na influência platônica para compor os fundamentos da filosofia cristã.

Para Mascaro (2010, p. 103), Santo Agostinho foi um defensor da ortodoxia cristã, pregando a leitura estrita da Bíblia para afastar as virtudes humanas do debate e adotar unicamente a divindade, a graça de Deus, como caminho da salvação.

No que tange ao pensamento de Santo Agostinho sobre a justiça, assim dispõe Bittar e Almeida:

A concepção agostiniana acerca do justo e do injusto floresce exatamente nesta dimensão, ou seja, concebendo uma transcendência que se materializa na dicotomia existente entre o que é da Cidade de Deus (lex aeterna) e o que é da Cidade dos Homens (lex temporalis). O tema em Agostinho remete o estudo do problema da justiça fundamentalmente à discussão da relação existente entre lei humana (lex temporalis) e lei divina (lex aeterna). (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 213).

Segundo os autores (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 214), o estudo do tema justiça em Santo Agostinho se deu de forma distinta do que comumente ocorre com os demais estudiosos do tema, dado que ele não se predispõe a conceituar o termo, mas apenas

distinguir entre a justiça dos homens e a justiça divina.

Para Mascaro, a cidade do homem de Agostinho

é eivada de vícios, instabilidades e injustiças próprios dos homens, que são pecadores a partir do pecado original de Adão e Eva, e a cidade de Deus, que se estabelece na vida pós-morte, junto aos santos e salvos, e cujos laivos chegam à terra por intermédio daqueles que Deus ungiu. (MASCARO, 2010, p. 104).

Assim, justiça divina é a justiça perfeita, baseada nas leis divinas que são eternas e imutáveis, enquanto que a justiça humana é imperfeita, pois baseada nas leis criadas pelo homem, sujeito a defeitos e a falhas.

Tomás de Aquino (1225-1274 d.C.) foi, segundo Mascaro (2010, p. 109), o responsável pela aceitação da filosofia aristotélica dentro da Igreja Católica, enfraquecida pela retomada do pensamento greco-romano dos árabes e judeus e pela invasão dos mouros na península ibérica.

Desta forma, foi Tomás de Aquino quem fez a Igreja Católica manter sua hegemonia em um período conturbado pelas invasões e revoltas vividas no momento, promovendo uma revolução no pensamento cristão da época.

No que tange ao pensamento de Tomás de Aquino sobre a justiça, assim asseveram Bittar e Almeida:

[...] se a discussão sobre justo e o injusto se situa no âmbito dos conceitos éticos, é possível dizer que a justiça é uma virtude, ou seja, um meio (medium) entre extremos opostos, [...], ou seja, a justa medida entre algo por excesso e outro algo por carência. Pode-se dizer, então, que razão (ratio) e experiência (habitus) caminham de braços dados, tudo no sentido de se dizer que a justiça, em particular, consiste em dar a cada um o que é seu, nem a mais do que é devido ao outro, e nem a menos. (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 253)

Assim, utilizando-se do pensamento de Aristóteles acerca das virtudes e da equidade, Tomás de Aquino também fundamenta seu pensamento sobre a justiça de forma semelhante à justiça distributiva, aqui abordada, onde há a distribuição dos benefícios e dos encargos entre as pessoas de forma equitativa, proporcional, matematicamente falando.

No que se refere ao Direito, de acordo com Bittar e Almeida (2010, p. 255-256), para se estudar a doutrina de Tomás de Aquino acerca da justiça deve-se passar pelo estudo das leis, que para o filósofo em questão são três: lei divina (promulgada por Deus e que rege tudo), lei natural (lei comum a todos os animais, inclusive os homens) e lei humana (fruto de uma convenção, devendo refletir as leis divina e natural).

Portanto, em Tomás de Aquino há a convivência entre três tipos de leis na

sociedade humana, que se relacionam e se validam umas nas outras, de forma que a lei humana sempre deve estar de acordo com as leis naturais e as leis divinas, sob pena de se estar cometendo uma injustiça.

Em se tratando de jusnaturalismo, de acordo com Venosa (2006, p. 41), tão antiga quanto a humanidade é a discussão sobre a validade e a obrigatoriedade das normas jurídicas. Assim diz o autor:

[...] o ponto crucial do tema sempre foi decidir entre acatar as leis impostas pelos homens, porque não existiriam outras acima delas, ou entender, por oposto, que existem leis superiores àquelas procedentes da autoridade humana, do governante ou do Estado. [...]. Estas duas vertentes de pensamento podem reduzir-se a duas correntes [...]. Aquela que pode ser denominada idealista, rotulação convencional que congrega as doutrinas jusnaturalistas, as quais entendem que existe um direito superior e antecedente a toda lei positiva humana; e a corrente positivista, a qual abrange as inúmeras correntes cujos seguidores, de uma forma ou de outra, afirmam que o Direito emerge dos homens [...] não existindo outras leis que não as vigentes em determinado local e em determinada época. (VENOSA, 2006, p. 41)

O jusnaturalismo, portanto, é uma corrente que postula a existência de normas superiores hierarquicamente às normas criadas pelos homens, que são necessariamente anteriores e dão validade a estas, sejam estas normas de origem natural (da natureza) ou de origem espiritual (divina).

Vários foram os autores que adotaram e escreveram sobre o jusnaturalismo, tornando difícil a tarefa de conceituar justiça de forma genérica e abstrata para esta corrente. Porém, de acordo com Venosa (2006, p.42), para o direito natural a concepção de justiça independe de qualquer lei ou imposição, pois o jusnaturalismo é anterior e superior às normas jurídicas criadas pelo homem.

Desta forma, a existência do justo e do injusto independe de haver leis positivas ou organização de um Estado, dado que a regulamentação da justiça está a cargo de uma norma superior, natural ou divina, anterior a qualquer lei humana.

## **2.4 A Justiça no Direito Moderno**

Segundo Nogueira (2007, p. 133-134), Thomas Hobbes (1588-1674) distinguia o estado de natureza do estado civil, sendo que o primeiro é um estado pré-civilizado e o segundo é a civilização decorrente da política. Segundo o autor, no estado de natureza todos os homens são livres, podendo agir segundo seus instintos, o que acarreta na livre e não controlada apropriação dos recursos escassos da natureza. Desta forma, a liberdade individual acaba por acarretar na privação da liberdade do outro, implicando assim em desigualdades entre os indivíduos. Para haver a justiça, portanto, deve haver a

passagem do estado de natureza para o estado civil, que de acordo com Hobbes deveria ser feito por meio de um pacto político onde os indivíduos abdicam de sua liberdade individual em prol de uma liberdade coletiva.

O pensamento de John Locke (1632-1704), de acordo com Nogueira (2007, p. 142-143), possui semelhanças com a teoria de Hobbes, dado que ambos partem do estado natural para o estado civil com a celebração de um contrato como meio de justiça. Porém, há divergências quanto à proteção dos direitos que cada um concebe. A propriedade, por exemplo, em Hobbes é considerada uma liberalidade do Estado enquanto que para Locke é um direito do indivíduo, não podendo ser ceifado pelo Estado, portanto. Também há divergências, segundo o autor, no que se refere aos motivos para a passagem do estado de natureza para o estado civil. Em Hobbes, o homem é selvagem no estado de natureza e só haverá civilização com a passagem para o estado civil. Já em Locke o estado de natureza é racional, porém sem limitações no caso de guerras. Portanto, para ele deve-se passar para o estado civil para que haja uma autoridade que decida os litígios.

Para Jean-Jacques Rousseau (1712-1778), de acordo com Bittar e Almeida (2010, p. 292-293), a justiça está na utilidade do pacto realizado entre os indivíduos abdicando de sua liberdade individual em prol da coletividade, pacto este denominado de o contrato social. A intenção do pacto seria unir forças para se ter um poder maior, organizado, para a garantia da proteção e da liberdade. A base da justiça vinculada ao contrato social está na realização da igualdade entre os membros deste acordo.

Segundo Nogueira (2007, p. 192), Rousseau divide as desigualdade entre os homens em dois tipos: desigualdade natural, aquela advinda da natureza e que diferencia os homens pelo seu corpo e sua idade, por exemplo, e a desigualdade política, pois depende de uma espécie de convenção estabelecida (ou autorizada) pelos homens, determinando, por exemplo, a riqueza e a pobreza dos indivíduos.

Desta forma, a justiça em Rousseau seria a igualdade trazida pelo pacto social, onde a vontade coletiva imperaria sobre a vontade individual de um grupo com domínio sobre o poder político.

Karl Marx (1818-1883), segundo Bittar e Almeida (2010, p. 364-365), fundamentou boa parte de sua reflexão nas distorções sociais existentes em sua época, especialmente no conflito existente entre as classes sociais ocupadas pelos capitalistas e pelos operários. Marx afirmava que a concentração dos meios de produção nas mãos dos capitalistas trazia injustiças entre os homens, dado que haveria aí uma decorrente dominação de uma classe pela outra.

Assim, continuam Bittar e Almeida (2010, p. 368), Marx lutava contra a dominação econômica exercida pelos capitalistas contra os proletariados, que intensificava a desigualdade social entre estas classes, onde o poder era exercido por meio de alienação mental para manutenção da hegemonia. Para Bittar e Almeida (2010, p. 373), a revolução do proletariado proposta por Marx tinha como objetivo a fixação da igualdade social, com o intuito de se fazer justiça.

De acordo com Bittar e Almeida (2010, p. 376-377), o Direito, para Marx, não era instrumento idealizador da justiça, mas sim instrumento para manutenção da dominação da classe capitalista sobre a classe proletária. A propriedade privada, por sua vez, não seria um direito natural do indivíduo, mas um fator de diferenciação entre eles, devendo ser abolida no comunismo. Assim, com a ausência de propriedade, de Estado e ausência de classes, o homem, em sua própria natureza, estaria livre da alienação decorrente da dominação, onde poderia utilizar o trabalho não como instrumento de força, mas como sua própria obra.

Hans Kelsen (1881-1973) é considerado como “a expressão máxima do estrito positivismo jurídico”, nas palavras de Diniz (2005, p. 116). Em sua obra Teoria Pura do Direito, Kelsen afasta da ciência jurídica qualquer influência que não seja normativa, ou seja, qualquer valor além do direito posto.

Para formular sua teoria, continua Diniz (2005, p. 120), Kelsen utilizou-se dos conceitos de ser e de dever-ser, onde o primeiro é o mundo dos fatos, regido pela causalidade, enquanto que o segundo é o mundo das normas, investigado exclusivamente pelo Direito.

Também neste sentido afirmam Bittar e Almeida:

As categorias do ser (Sein) e do dever-ser (Sollen) são os pólos com os quais lida Hans Kelsen, para distinguir realidade e Direito, que caminham em flagrante dissintonia, em sua teoria. Mais precisamente, é com a quebra da relação ser/dever-ser que pretende Hans Kelsen operar para diferir o que é jurídico (fenômeno jurídico puro) do que não é jurídico (cultura, sociológico, antropológico, ético, metafísico, religioso). A Teoria Pura do Direito propõe-se a uma análise estrutural de seu objeto e, portanto, expurga de seu interior justiça, sociologia, origens históricas, ordens sociais determinadas, etc. (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 389-390).

Assim, para Kelsen, justiça é um valor situado fora do estudo do Direito, não cabendo à ciência jurídica a sua análise, pois situa-se no campo do ser e não do dever-ser.

Para Bittar e Almeida (2010, p. 391), um conceito chave na teoria de Kelsen é o de validade, ou seja, a existência da norma jurídica, sua entrada regular (de acordo com os



procedimentos formais) no ordenamento jurídico. É partir do conceito de validade que organiza-se o ordenamento jurídico, estruturado na norma fundamental, ou seja, “o fundamento último de validade de todo um sistema jurídico.”

Assim, para Kelsen, o ordenamento jurídico seria uma estrutura piramidal, hierarquizada e escalonada, onde situa-se no topo desta pirâmide a norma fundamental, que valida a existência das demais normas abaixo dela.

De acordo com Bittar e Almeida (2010, p. 396), Kelsen distinguia as normas jurídicas das normas morais, estas últimas onde ele situava o estudo da justiça, ou seja, no campo da ética e não no Direito. Assim, o Direito poderia ser moral (justo) ou poderia não ser moral (injusto). De acordo com estes autores, Kelsen afirmava que o Direito seria melhor se fosse justo, mas o fato de não o ser não retira sua validade.

Nem por isso, continuam os autores, Kelsen deixou de estudar a justiça, porém de forma apartada do estudo do Direito. Para Kelsen, justiça não é um conceito absoluto, comum a todas as pessoas e igual em todos os lugares, mas relativo, variável. E é esta relatividade, afirmam Bittar e Almeida (2010, p. 397) que traz a tolerância e a aceitação entre os indivíduos.

## **2.5 A Justiça no Direito Contemporâneo**

De acordo com Kukathas e Pettit (1995, p. 31-32), a Teoria da Justiça elaborada por Rawls é essencialmente contratualista, ponto que ensejou diversas críticas na época dado que os críticos consideravam as teorias contratualistas, abordadas principalmente por Hobbes, Locke e Rousseau, assunto de uma época distante, já superada.

Para entender a teoria proposta por Rawls, Kukathas e Pettit (1995, p. 33) afirmam que é necessário compreender o conceito de posição original trazido pelo autor, que seria um véu de ignorância que impedisse as pessoas de verem seus próprios interesses ao realizarem escolhas dentro de um cenário contratualista. Ou seja, ter-se-ia uma posição imparcial para escolher a melhor estrutura sócio-política, ou seja, a forma de estrutura da sociedade e suas instituições que traria mais justiça.

Para Kukathas e Pettit, há dois aspectos que diferenciam a teoria contratualista de justiça de Rawls das teorias contratualistas clássicas e das teorias contratualistas que também surgiram em sua época. Segundo os autores, “primeiro, o contrato serve mais para avaliar do que para legitimar; depois, a sua utilidade é mais heurística do que definidora.” (KUKATHAS e PETTIT, 1995, p. 42). Assim, para Rawls, o contrato não serve para dar poder ao Estado para, por exemplo, intervir nos interesses individuais em prol do

coletivo, mas para avaliar, hipoteticamente, a escolha da estrutura sócio-política realizada, de modo que sejam testadas a sua adequação à escolha efetuada e a possibilidade de sua realização. Quanto ao segundo ponto, os autores argumentam que o contrato de Rawls não é um elemento definidor de justiça, mas sim um sintoma dela. Assim, não se espera que o contrato defina o que é justo, mas sim que ele prove qual das estruturas é mais justa.

A Teoria da Justiça de Rawls, continuam Kukathas e Pettit (1995, p. 51), é baseada no estabelecimento de dois princípios de justiça que devem governar esta estrutura escolhida na posição original. O primeiro princípio serve para garantir liberdades individuais e o segundo princípio serve para garantir que as desigualdades sociais e econômicas sejam distribuídas de modo a trazer maiores benefícios à parcela menos favorecida da população. Assim, se as partes escolhessem estes dois princípios no contrato hipotético, tal sociedade seria justa.

O pensamento de Dworkin, segundo Bittar e Almeida (2010, p. 477), se contrapõe ao positivismo jurídico idealizado por Kelsen, na medida em que para aquele autor o direito não é somente as normas positivadas de um ordenamento jurídico, mas o conjunto dessas normas e dos princípios constitucionais, sendo que estes são os conformadores daqueles. Assim, para Dworkin, os princípios constitucionais devem balizar a aplicação do Direito pelos juízes, devendo as lacunas do sistema jurídico serem preenchidas com base na interpretação moldada pelos princípios constitucionais.

Com relação à justiça em Dworkin, Bittar e Almeida afirmam que “o Direito não pode simplesmente ser visto como fruto da legalidade estrita, mas sim como instrumento que realiza valores e expectativas de justiça que lhe são anteriores.” (BITTAR e ALMEIDA, 2010, p. 479). Assim, para Dworkin, a finalidade do direito é a consecução da justiça, devendo esta ser buscada quando das decisões tomadas pelos juízes, utilizando das normas postas pelo sistema jurídico e dos princípios constitucionais do ordenamento.

Analisando os pensamentos de Posner, adepto da abordagem econômica do Direito, Alvarez (2006, p. 63) afirma que o conceito de eficiência social é fundamental na teoria econômica, conceito que, segundo o autor, tem evoluído desde os utilitaristas, que o consideravam como a maximização da felicidade, ou seja, a máxima felicidade para o maior número de pessoas. O pensamento utilitarista, no entanto, não protege certas minorias sacrificadas em prol da coletividade, fato que proporcionou a modificação do conceito de eficiência na abordagem de Posner e outros economistas, onde este seria atrelado ao Ótimo de Pareto.

Para Alvarez, “uma decisão é ótima, segundo Pareto, se não existe outra situação diferente que se prefira unanimemente, o que implica que devem rejeitar-se todas as situações que todos declaram unanimemente como piores.” (ALVAREZ, 2006, p. 63).

Assim, a eficiência, obtida sob o Ótimo de Pareto, é a determinação da justiça para Posner, onde uma sociedade somente é justa quando ela é eficiente.

## **2.6 Justiça Fiscal**

O conceito de justiça analisado neste capítulo possui diversas nuances e abordagens. Uma delas, que será enfatizada neste momento, é a vinculação do conceito de justiça ao conceito de igualdade.

### **Segundo Caliendo**

Justiça fiscal reflete-se como sendo um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública. Assim, três soluções são possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerandossas como parte do todo (justiça comutativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade. (CALIENDO, 2008, p. 32)

Para Calciolari (2007, p. 213), o conceito de justiça sempre esteve ligado ao conceito de igualdade, que por sua vez dá ensejo a uma comparação. Assim, segundo este autor, no Direito Tributário a justiça deve estar ligada a uma comparação entre o montante pago de tributos por cada indivíduo e o montante que cada pessoa recebe em troca quando da realização dos gastos públicos.

A igualdade, no entanto, não deve ser encarada aqui de forma absoluta, dado que o rateio entre o que deve ser pago e o que deve ser recebido, no que se refere ao Direito Tributário e Financeiro, não deve obedecer a um rateio de valores absolutos, dado que as pessoas não possuem riquezas e necessidades iguais.

Assim, esta igualdade deve se dar na medida das desigualdades destas pessoas, dado que um indivíduo com maior riqueza deve pagar mais impostos do que aquele com menos riqueza, ao mesmo tempo em que alguém que possui mais necessidades deve receber maior retorno do produto da arrecadação do que aqueles que não necessitam tanto assim do Estado.

Tipke e Yamashita (2002, p. 19-20) realizaram uma análise do que seria a justiça para o Direito, abordando seu aspecto formal e material. Para eles, a justiça em seu

sentido formal é quando há a utilização de princípios para a repartição dos deveres e dos direitos dentro da sociedade. Assim, no Direito Tributário, por meio de critérios pré-estabelecidos, serão organizadas as responsabilidades pelo pagamento de tributos e a distribuição da arrecadação.

Já a justiça em seu sentido material é a existência não só de princípios, mas de princípios justos. Não basta que existam princípios fundamentais no sistema. É necessário que estes princípios sejam aplicados de forma justa, ou seja, que eles sejam justos.

Tipke e Yamashita (2002, p. 23-25) entendem que justiça no Direito se concretiza com a utilização de critérios isonômicos pela lei. Como afirma a própria CF, todos são iguais perante a lei. Porém, de acordo com os autores, não basta uma lei isonômica. Também a aplicação desta deve se dar de forma igualitária.

A justiça fiscal pode ser entendida sob diversos enfoques, dentre eles a distribuição da receita dos impostos arrecadados e a distribuição dos custos dos impostos (quem efetivamente arca com a carga tributária).

Para Caliendo (2009, p. 79), o bem estar social possui dois lados: eficiência econômica, que faz o “bolo” crescer, e distribuição de riquezas, onde o “bolo” será repartido. Para ele, a eficiência distributiva é a melhor forma de fazer crescer e fazer repartir o “bolo”.

Assim, a justiça em um ambiente fiscal estaria embasada em duas abordagens: a incidência tributária, ou seja, a distribuição do ônus de arrecadar os tributos, que está intimamente relacionada com o princípio da capacidade contributiva, e a distribuição do produto arrecadado, seja em forma de serviços públicos ou em forma de benefícios sociais. Conforme Caliendo,

O direito é um sistema modulador de eficiência e equidade de um determinado sistema social, ou seja, não é apenas um instrumento de eficiência, mas é o próprio instrumento de realização da eficiência e de sua ponderação com as exigências de igualdade e equidade. (CALIENDO, 2009, p. 77).

Neste trabalho o princípio da justiça fiscal é analisado sob o enfoque da incidência tributária, analisando-se quem efetivamente arca com o tributo IPI e quem deveria arcar, segundo os critérios estabelecidos pela CF relativamente ao conceito de seletividade e essencialidade do imposto em questão, capacidade contributiva e segundo os conceitos econômicos de elasticidade-preço da oferta e da demanda.

Porém, também é feita uma análise superficial da contrapartida da arrecadação

tributária, ou seja, a aplicação dos recursos arrecadados nas despesas públicas (redistribuição da renda), que também deve ser considerada para a concretização da justiça fiscal.

## **2.7 Capacidade Contributiva**

O princípio da capacidade contributiva é instituído pela CF, que dispõe da seguinte forma em seu art. 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, a CF determina que, sempre que possível, a capacidade contributiva do indivíduo deverá ser respeitada quando da instituição de impostos, o que significa dizer que nem sempre é possível realizar esta regra constitucional, dado que nem todos os impostos são instituídos sobre pessoas, o que inviabiliza a identificação, a individualização do contribuinte para auferir sua capacidade de pagar tributos.

O termo “sempre que possível” trazido pela CF não corresponde a uma faculdade para o aplicador do Direito, mas uma imposição, que só não se concretizará por motivos alheios à vontade dele, como por exemplo na impossibilidade de se individualizar os contribuintes.

Também neste sentido dispõem Tipke e Yamashita:

Portanto, na verdade, a expressão 'sempre que possível' visa a esclarecer que o art. 145, § 1º, não é uma regra, mas sim um princípio, pois consiste num comando de maximização de eficácia, que pode ser cumprido em diferentes graus, e que a medida devida de seu cumprimento depende não só das possibilidades reais, senão também das possibilidades jurídicas. (TIPKE e YAMASHITA, 2002, p. 54).

De acordo com Teixeira e Oliveira, o princípio da capacidade contributiva concretiza outro princípio constitucional, o da isonomia:

A distribuição da carga tributária consoante à capacidade contributiva dos indivíduos nos remete à idéia de que os tributos, tendo como escopo final o bem comum, devem amoldar-se às situações individuais, de maneira a propiciar uma posição isonômica dos contribuintes no que se refere ao seu sacrifício individual em prol do interesse coletivo. A máxima de Rui Barbosa no que tange à isonomia, qual seja, “tratar desigualmente os desiguais à medida que se desigalam”, acaba por se concretizar neste

princípio quando efetivamente posto em prática. (TEIXEIRA e OLIVEIRA, 2009, p. 719)

Portanto, a capacidade contributiva visa tratar os contribuintes de forma igual, na medida de suas desigualdades. Assim, quem tem maior capacidade para pagamento de tributos deve arcar com maior parcela dos gastos públicos do que aqueles que possuem menores condições financeiras para tanto.

Segundo Mankiw (2001, p. 256), uma forma de avaliar a equidade do sistema tributário é o que traduz o princípio da capacidade de pagamento, onde os impostos são arcados na proporção da capacidade que cada contribuinte possui para contribuir.

Para aplicar tal princípio, Mankiw (2001, p. 256) afirma que dois conceitos devem ser entendidos: equidade vertical e equidade horizontal. Assim escreve o autor: “equidade vertical é aquela onde contribuintes com maior capacidade de pagamento deveriam pagar maiores impostos”. (MANKIW, 201, p. 256). Já para a equidade horizontal ele dispõe da seguinte forma: “equidade horizontal é aquela onde contribuintes com capacidade de pagamento semelhante devem pagar o mesmo imposto”. (MANKIW, 2001, p. 256).

Assim, para este autor não basta que aqueles que possuem maior riqueza arquem com uma maior parte nos custos da tributação, mas também aqueles que ganham o mesmo devem pagar de forma semelhante para que se tenha um sistema justo.

Segundo Mankiw (2001, p. 256), com base na equidade vertical pode-se determinar se um sistema tributário é proporcional, progressivo ou regressivo. Um sistema proporcional é aquele em que todos os contribuintes, independente de suas rendas, arcam com o mesmo percentual para pagamento dos impostos. Um sistema regressivo é aquele em que contribuintes com maior poder aquisitivo gastam percentuais menores de suas rendas com o pagamento de impostos do que os contribuintes com menor poder aquisitivo. Por fim, um sistema é progressivo quando os contribuintes com maior poder aquisitivo gastam percentuais maiores de suas rendas com o pagamento de impostos do que aqueles com menor poder aquisitivo.

Já a equidade horizontal, segundo Mankiw (2001, p. 257), dá ensejo ao seguinte questionamento: como saber se dois contribuintes possuem capacidades de pagamento semelhantes? Como saber se duas famílias, apesar de possuírem a mesma renda, possuem de fato a mesma capacidade de pagamento de impostos, já que uma pode ter mais filhos que a outra ou ainda estes filhos serem mais doentes, ou terem necessidades mais específicas? Por este motivo, conclui o autor, determinar os percentuais de pagamento de um determinado imposto para uma determinada categoria de pessoas é

uma tarefa de extrema dificuldade.

Assim, com base nos elementos acima identificados, principalmente no que se refere à igualdade e à isonomia, alguns autores tentaram conceituar o princípio da capacidade contributiva, conforme se segue.

Para Tipke e Yamashita (2002, p. 31), o princípio da capacidade contributiva pode ser conceituado como a obrigatoriedade de se respeitar, na cobrança de determinado imposto, a renda disponível de cada contribuinte, de modo que aquele que tem maior renda disponível deve sofrer maior tributação do que aquele que tem menor renda disponível. Para eles, renda disponível é aquela que ultrapassa o mínimo existencial. Assim, da renda percebida pelo contribuinte, retiram-se os valores suficientes para que possa viver dignamente, sendo o restante considerado renda disponível, devendo esta ser utilizada como base de cálculo dos impostos.

Mayrink define o princípio da capacidade contributiva

como a força econômica complexa e materializada do indivíduo, idônea a concorrer com as despesas públicas, à luz de exigências econômicas e sociais fundamentais, respeitando-se o mínimo vital para uma existência pessoal e familiar digna e livre. (MAYRINK, 2005, p. 34).

Assim, também para esta autora o princípio da capacidade contributiva é aquele que respeita as condições mínimas de existência da pessoa, não podendo haver, portanto, tributação que ultrapasse este limite.

O princípio da capacidade contributiva é, portanto, um limitador ao poder do Estado de tributar, já que institui que devem ser consideradas características pessoais do contribuinte para a cobrança dos impostos, de modo que seja respeitado o mínimo existencial.

Outro delimitador do poder de tributar, ao lado do princípio da capacidade contributiva, é o princípio do não confisco, onde o Estado está impedido de tributar a renda do contribuinte em quantidade que possa caracterizar confisco.

Segundo Ursaia (2003, p. 36), os princípios da capacidade contributiva e do não confisco foram instituídos pelo legislador no intuito de proteger o contribuinte contra as arbitrariedades do sistema tributário, sendo, portanto, ao lado do princípio da legalidade, a base de um sistema tributário justo.

No entanto, os impostos indiretos (dentre eles o IPI), por repercutirem economicamente, impossibilitam a correta identificação do contribuinte de fato do imposto, o que inviabiliza a aplicação concreta do princípio da capacidade contributiva para este

grupo de tributo. No entanto, alguns autores não compartilham desta visão, como demonstrado abaixo.

Segundo Teixeira (2002, p. 228), o princípio da capacidade contributiva é eficaz sim para a concretização da justiça fiscal e pode ser aplicado aos impostos indiretos na medida em que preserva o mínimo existencial, por meio do princípio da seletividade, o que por si só já traduz a justiça fiscal. Assim dispõe a autora:

Desta forma, poderá ser protegido o mínimo existencial, à medida que os produtos e serviços essenciais, de primeira necessidade, sejam tributados por alíquotas reduzidas, ou não tributados, ou simplesmente tributados de forma normal (básica) e uniforme. E através da seletividade também fica garantido que o consumo que denota maior manifestação de capacidade contributiva seja sobretaxado, visto que os bens e serviços suntuosos estarão submetidos à aplicação de uma alíquota mais elevada. (TEIXEIRA, 2002, p. 228).

A posição da autora não leva em consideração, no entanto, os aspectos econômicos da tributação efetuada com base no princípio da seletividade, dado que os produtos mais onerados (supérfluos) possuem baixa elasticidade, conforme explicação mais detalhada no capítulo 3 deste trabalho, o que faz com os seus consumidores optem por não consumi-los.

No final, quem arca com os custos desta tributação não são os consumidores destes produtos, mas os trabalhadores que os vendem ou que os fabricam, pois a repercussão econômica pende para o lado mais fraco da relação. O mínimo existencial desta classe também não estará sendo preservado, portanto.

Desta forma, ainda que o princípio da capacidade contributiva seja essencial para a justiça fiscal nos tributos em geral, para os impostos indiretos, que repercutem economicamente, ele não é eficaz no que se refere à concretização da justiça no Direito Tributário, dado que nem sempre paga mais impostos aquele que possui maior capacidade econômica.

## **2.8 Distribuição de Renda**

Na outra face da justiça fiscal, ao lado da capacidade contributiva (que delimita a incidência tributária), está a distribuição da renda advinda, dentre outros meios, do produto da arrecadação de um país. O assunto é geralmente estudado dentro da teoria macroeconômica.

Segundo Vasconcellos (2002, p. 190), “a teoria macroeconômica, propriamente dita, preocupa-se mais com questões conjunturais, de curto prazo. São consideradas como questões de curto prazo o desemprego [...] e a inflação”.



Ainda de acordo com o autor, a política macroeconômica possui algumas metas, quais sejam: i) Pleno emprego de recursos; ii) Estabilidade de preços; iii) Distribuição de renda socialmente justa; e iv) Crescimento econômico.

Neste trabalho interessa o estudo da meta distribuição de renda socialmente justa, tendo em vista serem os gastos públicos a contrapartida da tributação, ou seja, é a partir dos recursos arrecadados pelo setor público que o Estado planeja e realiza seus dispêndios, dentre eles os gastos realizados com a população de menor poder aquisitivo.

Para o controle e o desenvolvimento das questões tratadas pela teoria macroeconômica, o Estado dispõe de instrumentos, ou seja, políticas macroeconômicas, que são: i) Política Fiscal; ii) Política Monetária; iii) Política Cambial e Comercial; e iv) Política de Rendas.

A política fiscal, instrumento focado neste trabalho, segundo Vasconcellos (2002, p.195), “refere-se a todos os instrumentos de que o governo dispõe para a arrecadação de tributos e controle de suas despesas.”

Assim, trata a política fiscal do controle dos recursos arrecadados por meio da instituição de tributos e a forma como estes valores serão gastos.

Segundo Giambiagi (2000, p. 30), o Estado possui funções que são típicas, ou seja, que só podem ser realizadas pelo governo, sob pena de ninguém mais as realizar, como ocorre com a segurança pública. Porém há funções que são exercidas concorrentemente entre Estado e iniciativa privada, como educação e saúde.

Tais funções são as atividades nas quais o Estado aloca os recursos arrecadados por meio dos tributos cobrados da população, realizando, assim, uma das suas funções primordiais: a distributiva.

Segundo Galves (2004, p. 186), as rendas do país, traduzidas nos salários, nos lucros, nos juros e nos aluguéis, podem ser distribuídas de duas formas: primária ou secundária. A distribuição primária pode gerar, segundo o autor, uma insuficiência nas rendas, acarretando uma desigualdade de rendas e aprofundando a pobreza dos indivíduos. Para corrigir tal distorção é que existe a distribuição secundária, ou redistribuição de renda, que ameniza ou elimina as desigualdades econômicas.

Para Galves (2004, p. 187) o objetivo da redistribuição de renda é obter um tratamento economicamente justo para a população, em complemento à justiça social.

Assim, não só por meio de uma tributação eqüitativa, onde é respeitada a capacidade contributiva do contribuinte, mas também por meio da redistribuição da renda arrecadada com a instituição de tributos (com a aplicação destes valores em benefício dos mais pobres) é realizada a justiça social.

Como afirma Rezende,

Uma análise parcial do sistema tributário revelaria [...] uma situação bastante negativa do ponto de vista dos objetivos de equidade fiscal. Tal conclusão, no entanto, pode ser modificada pelo resultado obtido no que diz respeito à distribuição dos benefícios dos gastos públicos pelos mesmos contribuintes. (REZENDE, 2001, P. 309)

Portanto, não se pode concluir, de imediato, que em um país onde o sistema tributário é marcadamente regressivo predomina a desigualdade social e a injustiça fiscal, pois os recursos assim arrecadados podem beneficiar em grau maior a parcela da população que suporta excessiva carga tributária.

Segundo Rezende (2001, p. 317), “uma das formas mais efetivas de atuação do governo, com o fim de obter a redução das desigualdades, é promover a expansão dos gastos sociais e sua focalização nas camadas mais pobres da população.”

Gastos sociais são aquelas despesas realizadas pelo Estado para manutenção das necessidades da população, como por exemplo a educação, a habitação, a previdência, a saúde, o saneamento, o trabalho e a alimentação.

De acordo com Zauli (2005, p. 10) no Brasil os indicadores de pobreza e desigualdade social são desconcertantes, dado o nível de renda que o país possui. Tais indicadores são o termômetro da utilização dos recursos públicos em política sociais voltadas para os mais pobres em determinação de uma redistribuição de renda mais efetiva.

Assim, se os recursos públicos arrecadados em forma de tributos não são aplicados em políticas sociais, a parcela mais pobre da população não estará sendo beneficiada, demonstrando o caráter regressivo dos gastos sociais. Tal fato pode ser demonstrado pelos índices de pobreza e desigualdades sociais que um país apresenta.

Segundo Zauli (2005, p. 10), os dados demonstram que o Brasil possui posição razoavelmente favorável no que se refere a sua renda total, estando atrás apenas de 20% dos demais países neste quesito. No entanto, quando se trata de distribuição desta renda entre sua população, o Brasil apresenta uma posição bem inferior aos países cuja renda são comparáveis à sua, tendo em vista uma pequena parcela das pessoas deterem a maior parte das riquezas do país.

Este dado indica que, apesar de ser um país com riquezas suficientes para atender toda a sua população, tendo uma renda per capita igualável a países desenvolvidos, o Brasil não possui uma política eficiente de distribuição de suas riquezas, o que gera uma concentração da renda nas mãos de uma parcela pequena da população e uma desigualdade social entre seus habitantes.

Segundo Galves (2004, p. 193), a redistribuição de renda se faz de diversas formas, mas a mais efetiva delas é a redistribuição pelo dispêndio público, ou seja, aquilo que o Estado gasta com as políticas sociais, com os serviços públicos.

Para Zauli (2005, p. 12), dados do Ministério da Fazenda mostram que a quantidade de recursos aplicados para as políticas sociais soma aproximadamente 25% do PIB Brasileiro, índice comparado ao de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Porém, a forma como estes valores são distribuídos dentro dos gastos públicos difere bastante dos índices apresentados pelos demais países comparados no estudo. Segundo o Zauli (2005, p. 12), “no Brasil a apropriação das transferências governamentais estaria concentrada nos estratos superiores, em detrimento daqueles que se encontram na base da pirâmide de distribuição de renda”. Isto demonstraria o caráter regressivo do gasto social no Brasil.

Para Galves (2004, p. 193-194) os gastos públicos podem ser feitos de 4 formas: a) serviços públicos, como construção de escolas, hospitais, creches, asilos, postos de saúde, etc.; b) subvenções, auxílios a certos grupos de pessoas para que possam produzir e vender seus produtos com preço mais acessível; c) despesas sociais ou transferências, que são auxílios recebidos pelos indivíduos independente de sua produção, pois decorrem da solidariedade humana; d) investimentos públicos, com a organização de obras públicas produtivas, que geram emprego e renda para a população.

Os gastos públicos do tipo transferências são aqueles que mais beneficiam, diretamente, a população mais carente de recursos, dado que se destinam a uma parcela com poucas oportunidades de geração de renda por meios próprios.

Para Zauli (2005, p. 12), os gastos sociais brasileiros estão concentrados, em sua maior parte, nas despesas que beneficiam não a parcela mais pobre da população, mas sim a população que já possui certo poder aquisitivo. É o caso dos valores destinados à Previdência, que somavam em torno de 67,6% dos gastos totais no ano de 2004. Em comparação com os valores despendidos para gastos voltados à população de baixa renda, como por exemplo o Bolsa Família (2,3% dos gastos totais no mesmo período), os gastos com a parcela menos pobre da população são relativamente mais altos.

Assim, diz Zauli:

[...] ainda que disponhamos de políticas públicas como o Bolsa-Escola, com um alto grau de focalização nos segmentos mais pobres de distribuição de renda, o valor deste tipo de transferência é muito pequeno e a participação percentual destes programas no gasto social público continua sendo muito baixo, o que impede que tenham um impacto distributivo significativo e uma baixa eficiência na redução da pobreza.

(ZAULI, 2005, p. 12)

Para Zauli (2005, p. 13), a redistribuição de renda no Brasil, no que se refere à distribuição dos recursos arrecadados a título de tributos para as parcelas mais pobres da população, não é eficaz, se comparado a outros países com situação de renda semelhante ao nosso país.

Segundo o autor, dada a alta carga tributária existente no Brasil, a situação da distribuição da renda arrecadada não condiz com a situação apresentada, ou seja, países com alta carga tributária deveriam ter efetividade na redistribuição de suas rendas.

Conclui Zauli (2005, p. 16) que “o equacionamento dos fenômenos da pobreza e da desigualdade social no Brasil exige uma combinação de políticas voltadas para uma maior progressividade dos gastos públicos e da arrecadação tributária [...]”.

Assim, a justiça fiscal, que pode ser entendida sob o enfoque da incidência tributária ou sob o enfoque da distribuição de renda, não está sendo concretizada no Brasil em nenhum de seus aspectos dada a regressividade de seu sistema, caracterizado por uma tributação lastreada em sua grande parte nos tributos indiretos (sobre o consumo), onde o princípio da capacidade contributiva não tem alcance, e dada a má distribuição na renda que é arrecadada, onde se privilegia quem possui maior poder aquisitivo em detrimento daqueles que possuem menor quantidade de recursos disponíveis.

### 3 DIREITO E ECONOMIA

Neste capítulo serão estudados alguns conceitos econômicos e sua aplicação para o Direito, especificamente no que se refere ao princípio da seletividade do IPI, objeto deste estudo. Aqui também será abordado o conceito de incidência tributária, intimamente relacionado com os institutos econômicos aqui estudados, bem como será feita uma análise da carga tributária brasileira para demonstrar os efeitos da incidência tributária. Também serão abordados dois períodos de crises econômicas que servirão de cenário para a análise do estudo de caso. Por fim, também neste capítulo será realizado o estudo de caso com a indústria automobilística brasileira.

#### 3.1 *Análise Econômica do Direito*

Para Caliendo (2009, p. 13), a Análise Econômica do Direito (AED) é um modelo teórico que visa o estudo da ciência jurídica utilizando-se de instrumentos pertencentes a ciências alheias ao Direito, como por exemplo a Economia. Assim, esta teoria refuta a interpretação do Direito lastreada apenas ao mundo jurídico. Para ele, a interpretação do Direito deve ser realizada em um contexto social e econômico, e não apenas em um contexto puramente jurídico. Assim dispõe o autor:

A análise econômica do Direito (Law and Economics) é uma reação também ao entendimento predominante no ambiente jurídico norte-americano de que o direito deve ser entendido como uma realidade e disciplina autônoma. (CALIENDO, 2009, p. 13)

Já para Jasper (2010, p.101)

[...] a AED pode ser definida como uma escola de pensamento metajurídico que utiliza princípios da teoria econômica para examinar, avaliar e guiar a formação, a estrutura, processo e impacto do direito, das instituições legais e das políticas públicas na sociedade.

Assim, para o autor, a Economia e seus instrumentos agem diretamente nas políticas públicas de forma que as escolhas de determinada comunidade sejam analisadas e confrontadas com as diversas opções existentes de modo que a decisão se dê da melhor forma possível, trazendo bem estar para a população.

Segundo Jasper (2010, p. 106)

[...] a AED é vista como um método de análise e previsão, bem como o conceito de eficiência econômica é vista como um padrão normativo para avaliação das leis e políticas públicas. Isto porque o direito não seria apenas um conjunto de regras, seria um importante instrumento para atingir fins sociais e, portanto, os juízes e agentes públicos deveriam ter um método e um critério para avaliar os efeitos das leis e decisões sobre a sociedade. A economia [...] seria a ciência capaz de prever os efeitos de políticas públicas e decisões (método) sobre a eficiência (critério), uma vez

que é melhor atingir um objetivo de forma eficiente do que o contrário.

Portanto, a AED é um instrumento importante para análise das decisões políticas e de suas consequências sobre o bem estar social.

De acordo com Pinheiro e Saddi (2005, p. 17),

O jurista não pode, em sua consciência, desprezar o imenso ferramental das outras ciências, com o qual é possível compreender melhor a conduta humana. O Direito é, por excelência, um indutor de condutas; assim, a intersecção entre os fenômenos econômicos e jurídicos deve perseguir o mesmo ideal de todas as áreas do conhecimento, qual seja, promover a justiça e a equidade do sistema social como um todo.

Assim, para estes autores, deve haver uma interação entre os fundamentos trazidos pelo Direito e pela Economia de modo que esta relação, aplicada sobre as políticas públicas em um determinado cenário, traga justiça e equidade para a sociedade inserida neste contexto.

De forma a exemplificar o significado da AED, Jasper (2010, p. 100) traz um caso sobre um professor que inicia sua aula perguntando aos alunos o que acham da criação de um fórum de trocas de bebês humanos, ou seja, um lugar onde as famílias ou as pessoas pudessem comprar, vender ou trocar bebês em benefício de todos, já que há mulheres grávidas que não querem ter filhos (optando inclusive por abortos) e onde há mulheres que não podem ter filhos mas gostariam de adotar uma criança. Tudo isso levando-se em conta a legislação e o processo burocrático que envolvem a adoção no país e as opções das famílias que desejam adotar, pois geralmente querem crianças pequenas.

Os alunos, em grande maioria, horrorizados com a proposta, alegaram que a vida não tem preço. No entanto, o professor questionava se, em nome desta bandeira de que a vida não tem preço, valeria a pena termos crianças vivendo sua vida inteira nos orfanatos, abortos ocorrendo em grande escala ou mulheres que têm filhos sem condições de criá-los e também, por outro lado, famílias que não conseguem adotar devido às grandes dificuldades do procedimento.

É neste contexto exemplificativo, portanto, que se insere a AED, analisando as escolhas pessoais e as políticas públicas e suas consequências para as vidas práticas das pessoas, sob uma ótica de maximização da eficiência e da felicidade humana.

De acordo com Caliendo (2009, p. 14), já em Adam Smith começam a surgir os primeiros pontos acerca da AED, mas foi a partir de 1940 que este modelo se tornou mais forte, em estudos realizados na Universidade de Chicago de autores como Coase e

Posner.

Para Carvalho e Jobim (2008, p. 240-241) os primórdios da AED encontram-se em Cesar Beccaria, para quem as penas eram barreiras ao crime e não somente punições ao criminoso, e em Jeremy Bentham, idealizador do utilitarismo, ou seja, a maximização do bem-estar coletivo.

Segundo Carvalho e Jobim (2008, p. 241), o pioneiro na AED moderna é Ronald Coase, com seu artigo publicado em 1961 denominado *The Problem of Social Cost*. Neste estudo Coase aborda o problema das externalidades que, de acordo com os autores, são “perdas ou ganhos não internalizados pelos produtores e consumidores e que, portanto, não integram o cálculo dos custos e preços das mercadorias, bens e serviços.” Coase propôs uma solução para o problema das externalidades focada não na extinção delas, mas no que ele chamou de custos de transação, ou seja, os custos para a venda dos produtos, bens e serviços. Assim, continuam Carvalho e Jobim (2008, p. 242), o Teorema de Coase afirma que se os custos de transação forem nulos, o negócio realizado entre as partes será bem sucedido, ou seja, haverá uma eficiência maior em decorrência da negociação efetuada pelas próprias partes.

Alguns anos depois, em 1973, Richard Posner publica sua obra *Economic Analysis of Law*, considerada como a mais completa sobre o assunto, já que aborda diversos setores jurídicos onde é possível aplicar instrumentos econômicos. De acordo com Dresch (2008, p. 195), a teoria de Posner seria no sentido de determinar responsabilidades entre as pessoas com o intuito de maximizar o valor total de bens e serviços, sendo que somente desta forma o Direito poderia ser considerado eficiente, justo portanto. Assim, a distribuição eficiente dos custos, proporcional aos riscos que cabem a cada um assumir, maximiza bens e serviços, gerando eficiência econômica.

Guido Calabresi, de acordo com Tomazette (2007, p. 191), apresentava dois objetivos para a responsabilidade civil: a redução dos custos e a justiça, uma não devendo ser confundida com a outra. Assim, não adiantaria um programa que apenas reduzisse os custos se não fizesse também justiça, dado que esta é o principal objetivo a se atingir. Para Calabresi, segundo Tomazette (2007, p. 191-192), a eficiência (redução dos custos) não é um valor em si mesmo, como o é para Posner, pois a redução dos custos só será boa se for baseada na realização da justiça.

Outra linha de pesquisa importante dentro da AED é a propagada por James Buchanan, denominada *Public Choices*. De acordo com Caliendo (2009, p. 25), Buchanan dizia ser a eficiência decorrente do consentimento livre, baseado em acordos constitucionais, institucionais e normativos.

De acordo com Caliendo (2009, p. 28), Knut Wicksell é um economista sueco que influenciou as ideias de Buchanan em sua teoria das escolhas públicas, tendo incentivado inclusive a aplicação desta linha de pensamento ao Direito Tributário, pois afirmava que “uma tributação seria justa quando o cidadão recebesse o valor pago em tributos sob a forma de serviços públicos durante sua vida.” Ou seja, a tributação deve ser equilibrada e proporcional entre o que se paga de tributos e o que se recebe em contrapartida.

Este trabalho está de acordo com a Teoria das Escolhas Públicas, sob o ponto de vista de Knut Wicksell, dado que o princípio da capacidade contributiva e a distribuição de riquezas são os institutos analisados aqui para a verificação da concretização da justiça fiscal face o princípio da seletividade do IPI.

A AED no Brasil, segundo Tomazette (2007, p. 193-194), apesar de não possuir a expressividade que tem em outros países, vem sendo estudada e aplicada em nosso ordenamento jurídico, tendo sido adotada inclusive em alguns julgados do Supremo Tribunal Federal (STF). A CF, continua o autor, dispõe sobre a eficiência como princípio balizador da administração pública, podendo-se concluir daí que o direito deve buscar a maximização de resultados em sua aplicação.

No entanto, continua Tomazette (2007, p. 194-195), a eficiência não é um valor absoluto, único fator a ser aplicado no ordenamento jurídico brasileiro, dado que a CF também traz outros princípios que também devem ser considerados quando da aplicação do Direito, como é o caso do princípio da dignidade da pessoa humana.

Assim, a eficiência buscada pela CF está em consonância com os princípios da AED, mostrando que também aqui em nosso ordenamento jurídico o Direito não é visto e aplicado de forma isolada, exclusiva, pois sofre influência de outros ramos da ciência, como é o caso da Economia.

Segundo Salama (2008, p. 52), a AED pode ser aplicada de duas formas, uma positiva e outra normativa, onde a primeira cuida da repercussão do Direito no mundo real e a segunda trata o estudo da justiça e a sua relação com conceitos econômicos, como eficiência, maximização de riqueza e maximização do bem-estar.

Este trabalho, portanto, seguirá a AED sob o aspecto normativo de Salama, tendo em vista a análise da eficácia da justiça fiscal frente ao princípio da seletividade do IPI.

Para Jasper

[...] o Direito é um fenômeno social que tem ramificações por diversas áreas da vida, como no direito penal, civil, de família, concorrencial, regulatório, financeiro e tributário, apenas para citar alguns. A AED, por sua vez, surge nos campos jurídicos mais diretamente afetados por variáveis econômicas, como o direito concorrencial e regulatório. Entretanto, [...], a AED avança para quase todas as searas do



comportamento humano, como criminal, família e até mesmo, na análise de comportamentos discriminatórios a minorias. (JASPER, 2010, p. 106).

Assim, não só o Direito Civil sofre influências dos princípios econômicos, mas também outros ramos do Direito, dentre eles o Direito Tributário.

Na AED aplicada ao Direito Tributário, Caliendo (2009, p. 17) entende que dois pontos devem estar presentes nestes estudos: a eficiência (implementação das políticas estatais de forma a afetar o mínimo possível na sociedade) e a equidade (distribuição das riquezas entre a sociedade de forma mais equitativa possível).

Já para Seixas Filho (2005, p. 172), a AED aplicada ao Direito Tributário é um instrumento eficaz para o combate à evasão fiscal, ou seja, ao excesso ilegal de planejamento tributário com o fim de reduzir a quantidade de tributos pagos por um determinada empresa, na medida em que a autoridade fiscal pode desconsiderar os atos praticados pela pessoa jurídica para adequá-los à realidade econômica.

Pretendeu-se neste trabalho abordar o Direito Tributário sob a perspectiva da AED, de modo que se fizesse uma análise da instituição do princípio da seletividade do IPI e dos possíveis benefícios sociais, sob o manto da justiça fiscal, no intuito de verificar as consequências advindas desta escolha política.

Para tanto, alguns princípios da economia devem ser estudados e aplicados ao Direito, como os conceitos de oferta, demanda, elasticidades e repercussão econômica (incidência tributária).

### **3.2 Oferta e Demanda**

Para Mankiw (2001, p. 65) oferta e demanda são as forças que movem o mercado. São estes dois institutos que determinam qual o preço e a quantidade dos produtos que estão no mercado.

Assim, conceitua o autor: “quantidade demandada é a quantidade do bem que os compradores desejam e podem comprar.” (MANKIW, 2001, p. 67)

Vasconcellos define a demanda como

[...] a quantidade de determinado bem ou serviço que os consumidores desejam adquirir num dado período. Assim, a demanda é um desejo, um plano. Representa o máximo que o consumidor pode aspirar, dada sua renda e os preços do mercado. (VASCONCELLOS, 2002, p. 49)

Segundo Mankiw (2001, p. 74), “quantidade ofertada é a quantidade de um bem ou serviço que os vendedores querem e podem vender.”

Vasconcellos define a oferta como

[...] a quantidade de determinado bem ou serviço que os produtores e vendedores desejam vender em determinado período. Como na demanda, a oferta representa um plano ou intenção, neste caso dos produtores ou vendedores, e não a venda efetiva. (VASCONCELLOS, 2002, p. 66)

Assim, oferta e demanda são dois institutos econômicos que combinados em um mercado, determinam quais os preços e as quantidades que serão praticados para um produto ou serviço qualquer.

Para Mankiw (2001, p. 66), oferta e demanda se relacionam com o comportamento dos compradores e dos consumidores em um determinado mercado. Mercado, segundo ele, “é o conjunto formado entre compradores e vendedores de um determinado bem ou serviço.” (MANKIW, 2001, p. 66) Assim, todos os vendedores deste produto ou serviço formam a sua oferta e todos os compradores formam a sua demanda.

Assim, em um mecanismo de mercado competitivo, vendedores e compradores realizam suas vontades a um determinado preço e a uma determinada quantidade, iguais para ambas as partes, chegando-se a um equilíbrio de mercado, onde a quantidade demandada é igual à quantidade ofertada.

Os conceitos de oferta e demanda se relacionam com o direito na medida em que influenciam as escolhas de vendedores/produtores e consumidores quanto aos produtos vendidos e adquiridos no mercado, afetando diretamente nas políticas públicas de renda, tributação e monetária.

Assim, a forma como o estado estrutura seu aparato fiscal, por exemplo, deve levar em conta os reflexos da tributação sobre as escolhas da sociedade em um mercado econômico competitivo.

### **3.3 Elasticidades**

Segundo Mankiw, elasticidade é: “a medida da resposta da quantidade demandada ou da quantidade oferecida a variações em seus determinantes.” (MANKIW, 2001, p. 94)

Para Vasconcellos, “elasticidade, em sentido genérico, é a alteração percentual em uma variável, dada uma variação percentual em outra, *coeteris paribus*.” (VASCONCELLOS, 2002, p. 78)

A elasticidade, portanto, é o que determina de que forma e em que grau a quantidade ofertada e a quantidade demandada podem variar quando os seus componentes variam.

A elasticidade pode ocorrer em diversas variáveis, sendo que as mais comuns e mais estudadas são a elasticidade-preço e a elasticidade-renda.

Para Mankiw,

Elasticidade-preço da demanda é a medida de intensidade da resposta da quantidade demandada a alterações no preço do bem. É calculada como a variação percentual da quantidade demandada dividida pela variação percentual do preço. (MANKIW, 2001, p. 94)

Assim, elasticidade-preço da demanda é aquilo que mede alteração da quantidade comprada pelos consumidores quando há um aumento no preço do produto.

Segundo Mankiw (2001, p. 94), a demanda de um bem é considerada elástica quando a quantidade demandada altera substancialmente frente às alterações no seu preço e a inelástica é aquela que não sofre grandes variações dada uma alteração no preço.

Portanto, se o preço de um determinado produto se altera e conseqüentemente a procura por este bem diminui, diz-se que a demanda deste produto é elástica, pois o consumidor não o considera essencial a ponto de comprá-lo mesmo quando há um aumento em seu preço. Por outro lado, se o preço de um bem aumenta e a procura por ele não se altera, tem-se uma demanda inelástica para este bem, ou seja, os consumidores o consideram essencial, já que continuam comprando-o mesmo com um incremento em seu preço.

Segundo Vasconcellos (2002, p. 80-81), vários são os fatores que influenciam na determinação da elasticidade-preço de uma demanda. Ele relaciona os seguintes:

a) essencialidade do bem: os bens essenciais tendem a ter uma demanda mais inelástica e os bens supérfluos tendem a ter uma demanda elástica. Ressalta Mankiw (2001, p. 94) que a classificação dos bens em supérfluos ou necessários não é algo intrínseco nas qualidades dos produtos, mas sim questão de preferência dos consumidores;

b) disponibilidade de bens substitutos: bens que possuem substitutos próximos tendem a ter uma demanda mais elástica, enquanto que os bens que não possuem substitutos próximos tendem a ter uma demanda inelástica;

c) horizonte de tempo: quanto maior o horizonte temporal, maior é a elasticidade da demanda. Quanto menor o horizonte temporal, mais inelástica é a demanda.

Assim, dependendo da essencialidade dos bens, da existência de bens similares que possam substituí-lo e do tempo em que este bem está sendo vendido, sua elasticidade-preço será maior ou menor.

O cálculo da elasticidade-preço, segundo Mankiw (2001, p. 95-96), é feito por meio

da divisão entre a variação percentual da quantidade demandada e a variação percentual do preço. Assim, a demanda é elástica se o índice de elasticidade é maior que 1 e é inelástica se este índice for menor que 1. Se o índice é igual a 1, diz-se que a demanda possui elasticidade-unitária.

Também a receita total obtida com a venda do bem em análise é afetada pela sua elasticidade-preço. Assim, segundo Mankiw (2001, p. 98), se a demanda é inelástica um aumento no preço do produto acarretará em um aumento na receita total, dado que as preferências dos consumidores não sofrerão muitos impactos com o aumento dos preços dos produtos que consideram necessários. Já se a demanda é elástica, um aumento do preço acarretará uma diminuição na receita total, já que os consumidores irão optar por não comprar tal produto ou substituí-lo por outro, pois não são considerados essenciais.

Portanto, a receita total obtida com a venda de um determinado produto é diretamente afetada pela sua elasticidade-preço, já que bens com menor elasticidade tendem a gerar mais receitas em um ambiente de aumento de preços, enquanto que bens com maior elasticidade geram menos receitas neste mesmo ambiente.

Outras elasticidades, que não a elasticidade-preço, possuem importância para análise da demanda e da oferta de um bem.

Vasconcellos dispõe que “a elasticidade-renda é a variação percentual da quantidade demandada, dada uma variação percentual da renda do consumidor.” (VASCONCELLOS, 2002, p. 91)

Para Mankiw (2001, p. 103),

elasticidade-renda é a medida de quanto a quantidade demandada de um bem varia em relação às variações na renda dos consumidores; calcula-se com a variação percentual da quantidade demandada dividida pela variação percentual da renda. (MANKIW, 2001, p. 103)

Portanto, elasticidade-renda é aquilo que mede a variação na quantidade comprada de um determinado produto pelos seus consumidores quando há um aumento em suas rendas.

De acordo com Mankiw (2001, p. 103), a elasticidade-renda do produto se relaciona com os conceitos de bem normal (aquele cuja quantidade demandada aumenta dado um aumento na renda) e bem inferior (aquele cuja quantidade demandada diminui dado um aumento da renda).

Para Vasconcellos (2002, p. 91), além dos conceitos de bem normal e bem inferior, a elasticidade-renda também se relaciona com os conceitos de bem superior e de bem de

consumo saciado.

Bem superior, de acordo com o autor, é aquele que tem sua demanda aumentada mais que proporcionalmente dado um aumento na renda do consumidor. São os chamados bens de luxo.

Já bem de consumo saciado, ainda de acordo com Vasconcellos (2002, p. 91), é aquele bem que não possui aumento em seu consumo dado um aumento na renda do consumidor. Ou seja, a variação da renda não é importante na determinação do seu consumo.

Assim, caso se trate de um bem normal ou de um bem superior, a elasticidade-renda será positiva. Se for um bem inferior, no entanto, a sua elasticidade-renda será negativa. O bem de consumo saciado possui elasticidade-renda zero.

Para a elasticidade cruzada escreve Mankiw:

Elasticidade cruzada da demanda é a medida de quanto a quantidade demandada de um bem responde à variação no preço de outro bem, calculada como variação percentual do primeiro bem dividida pela variação percentual do segundo bem. (MANKIW, 2001, p. 103).

Assim, elasticidade cruzada é aquela que mede a quantidade comprada de um determinado bem frente ao aumento do preço de outro bem. Aqui importa fazer referência aos bens substitutos ou complementares. Segundo o autor, caso se tratem de bens substitutos (aqueles que podem facilmente substituir outros), um aumento no preço de um bem faz com que o outro bem, substituto desse, tenha sua quantidade aumentada, indicando uma elasticidade cruzada positiva. Por outro lado, caso sejam bens complementares, um aumento no preço de um deles acarretará a diminuição na quantidade vendida do outro bem, já que são vendidos em conjunto, indicando uma elasticidade cruzada negativa.

Com relação a elasticidade-preço da oferta, diz Mankiw:

Elasticidade-preço da oferta mede o quanto a quantidade oferecida responde às variações nos preços do bem. É calculado como a variação percentual da quantidade oferecida dividida pela variação percentual do preço. (MANKIW, 2001, p. 104).

Já Vasconcellos (2002, p. 92) dispõe da seguinte forma sobre elasticidade-preço da oferta: “mede a variação percentual da quantidade ofertada, dada uma variação percentual no preço do bem, *coeteris paribus*”.

A elasticidade-preço da oferta, portanto, mede a variação da quantidade que um produtor deseja ou pode vender quando ocorre uma variação nos preços dos produtos.

Assim, caso haja um aumento no preço de determinado produto, pode o produtor, dependendo de alguns fatores, optar por produzir mais ou manter a quantidade já produzida desse produto.

Este índice, diz Mankiw (2001, p. 104), depende da possibilidade de o ofertante aumentar a quantidade dos bens que produz. Bens com possibilidades reduzidas de aumento de produção possuem oferta inelástica enquanto que bens com possibilidades aumentadas de produção possuem oferta elástica.

Esta possibilidade de o ofertante aumentar sua produção pode estar relacionada, por sua vez, com tecnologias disponíveis, com capacidade física e com a disponibilidade de recursos do produtor, por exemplo.

Para Mankiw (2001, p. 104), a elasticidade-preço da oferta também varia de acordo com o período de tempo, pois a oferta é mais elástica em períodos de tempo mais longos e mais inelástica no curto prazo, já que as alterações nas empresas para comportarem aumento da produção demandam um pouco de tempo.

Assim como os conceitos de oferta e demanda, as elasticidades também possuem papel importante na determinação das escolhas em um mercado econômico competitivo. Deste modo, também devem ser consideradas quando da elaboração de políticas públicas pelo Estado, dado que podem ocorrer conseqüências negativas se não forem observadas as implicações que estes conceitos econômicos trazem na prática.

Neste trabalho importam as elasticidades-preço da oferta e da demanda dos produtos tributados pelo IPI, pois as escolhas dos consumidores e dos vendedores/produtores destes produtos serão analisadas frente ao aumento dos seus preços ou frente às reduções de crédito (renda) em momentos de crises econômicas.

### **3.4 Repercussão Econômica (*Incidência Tributária*)**

O IPI, por ser um imposto sobre o consumo, tem a característica de ser um tributo indireto, onde os custos de sua instituição não são arcados, na maioria das vezes, pelos contribuintes determinados pela legislação. Os custos são, normalmente, repassados ou aos consumidores finais do produto ou aos trabalhadores da indústria ou aos fornecedores de matéria-prima para a industrialização, conforme dispõem Siqueira e Ramos:

[...] eles podem ser transferidos para frente, tornando mais elevados os preços ao consumidor, ou transferidos para trás, reduzindo o valor dos fatores de produção, como os salários. Em outras palavras, nem sempre

aquele que está legalmente obrigado a pagar um tributo arcará com o ônus total desse pagamento. (SIQUEIRA e RAMOS, 2004, p. 155).

Para Siqueira e Ramos (2004, p. 160-161), quando a oferta é perfeitamente elástica e a demanda é perfeitamente inelástica, os custos são em sua totalidade repassados ao consumidor (pois neste caso os vendedores possuem maior flexibilidade de produção e os consumidores possuem menor flexibilidade na substituição do produto por outro mais barato, permitindo que o vendedor aumente o preço sem maiores preocupações) e quando a oferta é perfeitamente inelástica e a demanda é perfeitamente elástica os custos da carga tributária são suportados totalmente pelo vendedor (neste caso os vendedores possuem menor flexibilidade em sua produção e os consumidores possuem maior flexibilidade para trocarem o consumo destes produtos por outros).

Assim, para eles, a repartição dos custos com a carga tributária será determinada pelas elasticidades-preço da oferta e da demanda do mercado analisado, conforme se segue: “a distribuição da carga tributária entre compradores e vendedores dependerá das elasticidades-preço de oferta e demanda do mercado em análise.” (SIQUEIRA e RAMOS, 2004, p. 160)

Para Mankiw (2001, p. 260), o estudo da incidência tributária é de suma importância para a equidade. A incidência tributária é que determina de quem será o ônus do pagamento do tributo, que nem sempre cabe àquele que está determinado pela legislação fiscal.

A oferta e a demanda, segundo Mankiw (2001, p. 260), são essenciais na determinação da incidência tributária, assim como as suas elasticidades, dado que nem sempre um imposto sobre produtos luxuosos vai onerar mais as pessoas com maior poder aquisitivo, pois elas podem optar por não consumir determinado produto, acarretando apenas a diminuição de suas vendas (alterando, conseqüentemente, o ônus da tributação).

Os impostos sobre o consumo afetam os preços praticados no mercado dos produtos sobre os quais incidem. No entanto, dependendo do tipo de tributo tratado (direto ou indireto), da incidência tributária do mesmo e da elasticidade-preço da demanda e da oferta, os custos desta tributação poderão ser arcados ou pelo contribuinte de fato, ou pelo contribuinte de direito ou pelo trabalhador que atua na atividade tributada.

Neste sentido dispõem Pawlow, Boechat e Mourão:

O pressuposto do princípio da seletividade é que o ônus do IPI é suportado integralmente pelo adquirente do produto. Com isso se estaria levando a efeito o princípio da capacidade contributiva tributária. No entanto, as

repercussões econômicas da tributação do IPI não são tão óbvias quanto parecem. Não é porque a lei traz definições sobre sujeito passivo que o ônus tributário recairá exclusivamente sobre os compradores do produto. (PAWLOW, BOECHAT E MOURÃO, 2009, p. 232).

Considerando a demanda por produtos ditos suntuosos (que deverão sofrer maior incidência do IPI, tendo em vista o princípio da seletividade), possui elasticidade-preço alta (ou seja, é elástica), seus adquirentes podem optar por não comprá-los, tendo em vista não serem essenciais.

Assim, em uma empresa/indústria que vende/fabrica apenas este tipo de produto (suntuoso), com a opção do comprador em não adquirir tal bem (em função de uma elevação do preço por meio da tributação pelo IPI), os custos desta tributação serão arcados não pelo consumidor final (comprador do produto), mas sim pelos trabalhadores da atividade, que terão seus empregos ou renda diminuídos para adequação ao mercado (que teve seus preços reajustados).

Por outro lado, a oferta destes bens luxuosos geralmente é baixa (inelástica), pois os produtores/vendedores destes bens normalmente são especializados neste mercado, demandando tempo até que possam se adaptar para produzirem outros tipos de produtos em caso de redução drástica em suas vendas. Isto faz com que os custos da redução da receita sejam repassados para quem possui menor elasticidade na relação, que no caso são ou os fornecedores do produto ou os trabalhadores deste setor.

Assim, dizem Pawlow, Boechat e Mourão:

Como o ônus do imposto recai mais fortemente para o lado do mercado menos elástico, os efeitos vão se fazer sentir muito fortemente sobre empresas e trabalhadores envolvidos na atividade. O mercado se retrai e os empregos se reduzem. Com isso, o pretendido, extrair imposto de consumidores de maior capacidade contributiva, não se concretiza como planejado. (PAWLOW, BOECHAT E MOURÃO, 2009, p. 232).

Assim, o princípio da seletividade do IPI influencia diretamente na vontade dos consumidores daquele mercado cujos produtos são tributados pelo IPI, pois a tributação sobre um determinado produto dito suntuoso (aumento do preço) pode ensejar diminuição no seu consumo e conseqüentemente diminuição nas vendas, o que ocasiona, por sua vez, a depender da elasticidade da oferta deste mesmo produto, a redução dos empregos e dos salários daquele setor, dado que o vendedor pode não possuir mecanismos suficientes para suportar a redução em sua receita.

Desta forma, o princípio da seletividade, que embasa a tributação sobre produtos não essenciais, não é eficaz para a concretização da justiça fiscal, entendida esta sob o aspecto da incidência tributária, dado que a capacidade contributiva visada com a criação



deste princípio não foi observada (não há a efetiva tributação daqueles que possuem maior riqueza quando se tributa produtos luxuosos) e nem a proteção do mínimo existencial das classes menos favorecidas foi observada.

### **3.5 Carga Tributária Brasileira**

A carga tributária brasileira atingiu em 2009 a cifra de 33,58%, segundo dados da RFB, divulgados em agosto de 2010. Em 2008 tal número ficou em 34,41%.

De acordo com a RFB, grande parte da redução da carga tributária se deu tendo em vista a crise econômica mundial de 2009, que impactou negativamente na arrecadação federal, mesmo após diversas medidas adotadas pelo governo no intuito de conter a queda das receitas públicas.

Uma análise feita por tributos indica que o IPI foi o tributo que mais teve redução na participação total da carga tributária, indicando que sua arrecadação foi a mais prejudicada neste período, o que foi explicado pela RFB como decorrência da retração da indústria no período.

Boa parte da arrecadação tributária brasileira advém dos tributos sobre o consumo. Dados de 2010 divulgados pela RFB indicam que 48,7% da arrecadação tributária advém da tributação sobre bens e serviços, enquanto que apenas 20,5% do montante total advém dos tributos sobre a renda.

Comparativamente ao restante do mundo (cuja média é de 37% da carga correspondendo à tributação sobre a renda e 31,5% correspondendo à tributação sobre o consumo, segundo dados da RFB), a tributação brasileira é lastreada em sua maioria sobre os tributos indiretos, onde a capacidade contributiva e conseqüentemente a justiça fiscal não são bem aplicadas.

Assim, com a tributação maior baseada em tributos sobre o consumo, a incidência tributária do país torna-se excessivamente regressiva, onde o pagamento dos tributos não é diferenciado pela capacidade contributiva de cada um, mas pela quantidade consumida de um determinado produto.

Portanto, uma pessoa de classe alta que adquire determinado bem está pagando o mesmo montante de tributos que aquela pessoa de baixa renda que adquire o mesmo produto, onerando proporcionalmente mais o orçamento desta do que o daquela.

Assim, carga tributária baseada em tributos sobre o consumo acarreta inversão do ônus tributário, pois quem de fato arca com os tributos instituídos sobre o consumo não é quem possui maior riqueza, mas sim quem tem menor flexibilidade de escolhas, ou seja, a classe mais baixa da população.

Segundo Martins (2009, p. 61), o sistema tributário brasileiro é injusto dado que as pessoas que ganham menos pagam proporcionalmente mais impostos do que as pessoas que ganham mais.

Dados constantes do gráfico abaixo, publicado em artigo de autoria de Martins (2009, p. 65) com base em informações do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), demonstram esta disparidade entre a carga tributária de pessoas de baixa renda e a carga tributária de pessoas com renda alta.

#### Carga Tributária Brasileira por Faixa Salarial

Renda mensal familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias destinados ao pagamento de tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

Fonte: *Revista Desafios do Desenvolvimento*, Brasília, nº 53, p. 65, jul./ago. 2009.

De acordo com o gráfico, em 2004 a carga tributária para pessoas de classe baixa (pessoas que ganham até 2 salários mínimos) era de 48,8%, enquanto que a carga tributária de pessoas com maior rendimento (acima de 30 salários mínimos) era de 26,3%.

Em 2008 a situação tornou-se ainda pior, dado que a carga tributária suportada pelas famílias de baixa renda aumentou (de 48,8% para 53,9%, ou seja, um acréscimo de 10,45% em apenas 4 anos).

Segundo Martins (2009, p. 61), o sistema tributário brasileiro é injusto por 5 (cinco) motivos: a) o modo regressivo como está estruturado, onde quem possui maior riqueza paga proporcionalmente menos impostos do que aqueles que possuem menor

poder aquisitivo; b) o retorno social, frente a alta carga tributária, é baixo; c) a carga tributária não permite o desenvolvimento de atividades econômicas, dificultando o crescimento dos empreendedores e conseqüentemente da geração de empregos; d) há problemas no pacto federativo no que se refere às competências tributárias; e) não há cidadania tributária.

Pode-se acrescentar a estes problemas o fato de a legislação tributária ser complexa e de difícil compreensão para a maioria das pessoas, impedindo que elas exerçam o papel social de fiscalização do sistema tributário.

Estes problemas confirmam que o princípio da capacidade contributiva não está sendo devidamente aplicado no sistema tributário brasileiro, lastreado em sua maioria por tributos indiretos, sobre o consumo, onde a regressividade impera. Nem mesmo o princípio da seletividade, aplicado em impostos sobre o consumo como o IPI como uma tentativa de concretização do princípio da capacidade contributiva, faz com que o sistema tributário se torne mais justo.

### **3.6 Crises Econômicas**

É em períodos de instabilidades econômicas que se pode verificar da melhor forma possível a variação de comportamento dos consumidores de um determinado mercado. Portanto, dois períodos distintos, marcados por crises econômicas que repercutiram internamente, foram escolhidos para analisar o comportamento dos consumidores do mercado automobilístico brasileiro.

Tais períodos foram escolhidos dados os impactos que tiveram sobre a economia do país, de modo que requisitaram medidas econômicas e fiscais para conter os avanços dos prejuízos nos diversos setores da indústria brasileira, mercados que freqüentemente são afetados quando ocorrem situações de déficits de crédito.

Assim, foram escolhidos os períodos de 1998 (crise surgida na Ásia e na Rússia que impactaram negativamente no mundo e conseqüentemente no Brasil) e 2003 (crise interna decorrente da excessiva desvalorização cambial e pressões inflacionárias).

A crise internacional de 1998, segundo dados do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), surgiu primeiramente nos países asiáticos, tendo em vista problemas detectados em seus sistemas financeiros e políticos, o que acarretou insegurança nos demais países. Após a crise dos tigres asiáticos, foi a vez da Rússia ter sua economia estremecida, em decorrência de grandes déficits públicos

que desencadeou a decretação de uma moratória pelo governo russo neste ano.

Tendo em vista a globalização financeira que vincula os países em uma rede econômica interligada, tais crises internas em alguns países acabam eclodindo nos demais membros desta rede, ocasionando um efeito dominó nas economias mundiais. Foi o que aconteceu no Brasil em 1998, onde houve fortes impactos na Bolsa de Valores, especulações quanto à moeda brasileira. De acordo com o Dieese, em 10.09.1998 a Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) fechou com uma queda de 15,82%, o maior índice atingido desde março de 1990, quando houve o confisco da poupança pelo governo Collor. No ano de 1998, a queda acumulada foi de 53%.

Já a crise de 2003, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), foi marcada internamente por desvalorização cambial, quando a taxa de câmbio atingiu o seu auge de R\$/US\$ 3,44. também a inflação teve grandes aumentos, atingindo no primeiro trimestre do ano de 2003 um índice recorde desde a implantação do Real (em 1994). A instabilidade dos preços marcou o período em questão, requerendo a adoção de medidas antiinflacionárias pelo governo Lula, que acabava de assumir o comando.

Assim, serão analisados no próximo capítulo deste trabalho os índices de desemprego, produção e venda de veículos automotores e a arrecadação do IPI sobre automóveis nestes dois períodos marcados por crises, internas ou internacionais, que repercutiram economicamente no Brasil, trazendo instabilidade aos consumidores brasileiros.

## **4 ESTUDO DE CASO: INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA BRASILEIRA**

### ***4.1 Indústria Automobilística***

Conforme preconiza a Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores (Anfavea), a indústria automobilística brasileira foi inaugurada em 1956 pelo então presidente da República Juscelino Kubitschek de Oliveira, por meio da criação do Grupo Executivo da Indústria Automobilística (GEIA), que objetivava a fabricação local de veículos automotores.

A indústria automobilística brasileira, de acordo com levantamento realizado pela Anfavea em 2009, é composta por 26 montadoras de veículos e máquinas agrícolas que juntas possuem 50 unidades de produção distribuídas pelo país. Há 3.381 concessionárias distribuídas por todo o território nacional.

O setor emprega, ainda de acordo com o levantamento efetuado pela Anfavea, 1.300.000 pessoas. O setor faturou, em 2009, aproximadamente US\$ 68 bilhões, dentre os quais aproximadamente US\$ 62 bilhões advindos da produção e venda de veículos automotores. O montante de tributos recolhidos aos cofres públicos com a produção e venda das unidades, em 2009, foi de aproximadamente R\$ 2 bilhões, segundo dados da RFB.

Assim, demonstra-se a importância do setor automobilístico na produção industrial brasileira e na composição do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, que se traduzia em 19,8% do total do PIB Industrial no ano de 2009.

A escolha da indústria automobilística para este estudo de caso se deu, dentre outros motivos, pela representatividade do produto deste setor (automóveis) na hipótese que se deseja comprovar.

A indústria automobilística brasileira emprega diversos trabalhadores, motivo pelo qual é uma indústria representativa dos fatos que ocorrem no mercado de trabalho brasileiro.

Também é uma indústria que arrecada valores expressíveis a título de tributação pelo IPI, o que faz com que seja ideal para o estudo ora apresentado.

Por fim, os dados referentes à produção, venda, emprego, arrecadação, dentre outros, para esta indústria mostraram-se ser de fácil acesso, o que facilitou a escolha por este setor para elaboração deste estudo de caso.

## **4.2 Automóvel**

Para melhor entendimento do caso ora analisado, faz-se necessário detalhamento do produto a ser estudado, qual seja os automóveis produzidos e vendidos no Brasil.

O automóvel classifica-se, na atual composição do rendimento da população brasileira, como um bem normal, tendo em vista ser diretamente relacionado com a renda percebida pela população brasileira (quanto maior o rendimento da população, mais se gasta com este tipo de produto). Esta informação pode ser comprovada pelo que consta na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), realizada pelo IBGE em 2008, que analisou a composição dos gastos das famílias brasileiras, dentre eles o realizado com a aquisição de veículos.

Conforme diz a pesquisa, do total de despesas das famílias brasileiras, 6,92% é gasto com a aquisição de veículos. A pesquisa demonstra também o percentual gasto com automóveis por anos de estudos de pessoa referência na família. De acordo com este critério, as famílias cuja pessoa referência tem até 1 ano de estudo gastam em média 5,24% do seu orçamento, de aproximadamente R\$ 1.400,00, com a aquisição de veículos. Já as famílias com pessoa de referência tendo estudado mais de 11 anos gastam em média 7,57% de sua renda, de aproximadamente R\$ 4.300,00, na compra de veículos.

Analisando estes números, percebe-se que o aumento proporcionado na renda das famílias analisadas geraram também um aumento no percentual da renda gasto com a aquisição de automóveis, comprovando a característica acima mencionada de bem normal para automóveis.

Portanto, tratam-se de bens com elasticidade-renda positiva, dada a sua maior procura quando do aumento do rendimento familiar disponível para consumo da população.

Os carros possuem bens substitutos próximos, como os transportes públicos e os automóveis de familiares e de amigos que convivam com proximidade. Assim, poderiam ser substituídos caso houvesse aumento substancial em seus preços.

Os automóveis não se constituem em bens essenciais para a população brasileira, tendo em vista não serem estes bens de suma importância para a sobrevivência da população, como o são os alimentos. Também contribui o fato de haver bens substitutos para este produto, denotando, assim, seu caráter supérfluo, dado as características de rendimento e gastos da população brasileira.

Sendo assim, possuem elasticidade-preço superior a 1 (demanda elástica), dado que um aumento substancial no preço dos veículos faz com que, em regra, sua demanda diminua, pois não é um item de consumo essencial ou obrigatório dentro do orçamento familiar.

#### **4.3 Incentivos Fiscais para Automóveis**

Esta característica (automóvel não ser bem essencial) pode ser comprovada com as reduções tributárias trazidas pelo governo brasileiro em decorrência de crises financeiras que impactam negativamente na economia, como acontece com o caso em análise.

Os incentivos fiscais, baseados na redução das alíquotas do IPI sobre a produção de automóveis, foram introduzidos no contexto de crises econômicas com o intuito de amenizar as consequências da falta de crédito bancário, quais sejam as reduções nas vendas deste produto e o desemprego ocasionado no setor.

Assim, por meio do Decreto 2.376 de 1998, o governo federal anunciou a redução das alíquotas do IPI sobre automóveis, passando a vigorar a redução a partir do mês de agosto deste mesmo ano. Tal medida foi adotada na tentativa de minimizar os impactos sofridos pela indústria automobilística no período dada a crise que se instalara no país e no setor.

No ano de 2003, em face da nova crise econômica vivida pelo Brasil, o governo novamente interveio na Economia reduzindo os percentuais de IPI incidentes sobre os automóveis por meio dos Decretos 4.800 e 4.902, ambos de 2003, com vigência das novas alíquotas a partir de agosto do mesmo ano.

Novamente a intervenção estatal se justificou pelo desempenho que a indústria automobilística apresentou no período de crise econômica, dado que os consumidores de veículos reduziram seus consumos frente a um período de instabilidade de crédito.

#### **4.4 Produção e Vendas na Indústria Automobilística**

Foram analisados dados da indústria automobilística brasileira, divulgados pela Anfavea, nos anos de auge das crises aqui estudadas (em 1998 e 2003), bem como de anos antecedentes, com o intuito de comparar o nível de produção e venda de veículos no país, na tentativa de demonstrar a hipótese apresentada (de que o princípio da seletividade do IPI não é eficaz para a consecução da justiça fiscal).

A intenção no estudo dos níveis de produção e venda do produto escolhido para esta pesquisa foi demonstrar que em momentos de crise, que em consequência acarreta a redução do crédito disponível e traz incerteza aos compradores, os bens ditos suntuosos têm reduzido o seu consumo dado que os consumidores podem optar por não adquirir este produto quando há incertezas com relação aos seus recursos disponíveis.

Os dados pesquisados referem-se somente à produção e à venda de automóveis, não considerando, portanto, a produção e a venda de comerciais leves, de caminhões e de ônibus.

No ano de 1997, um ano antes da crise de 1998, a quantidade de veículos produzida foi de 1.667.858 unidades. No ano de 1998 esta quantidade caiu para 1.254.016 unidades produzidas, ou seja, uma queda de 24,81%.

Com relação às vendas de veículos, em 1997 foram licenciados 1.569.727 unidades. Já em 1998 foram licenciadas apenas 1.211.885 unidades, ou seja, uma queda de 22,80%.

Os dados acima foram consolidados na tabela a seguir para facilitar a visualização:

	1997	1998	Variação Percentual
Produção	1.667.858	1.254.016	(24,81%)
Vendas	1.569.727	1.211.885	(22,80%)

Fonte: elaborado pela autora com base nos dados da Anfavea

Em 2002, um ano antes da crise de 2003, a quantidade de automóveis produzida foi de 1.520.285 unidades. Já em 2003, auge da crise, foram produzidas 1.505.130 unidades, uma queda de 1%. Este número, apesar de parecer insignificante, possui grandes impactos na indústria automobilística, que vem sempre apresentando índices positivos entre um ano e outro no que se refere a sua produção. Em 2000, por exemplo, se comparado ao ano de 1999, houve um acréscimo de 22,73% na produção de veículos. Em 2001, com relação a 2000, o aumento foi de 10,27%. Portanto, uma queda de 1% na produção de 2003 em relação a 2002 é considerada grande para este setor.

Com relação às vendas, no ano de 2002 foram licenciadas 1.218.546 unidades enquanto que no ano seguinte foram licenciadas 1.168.681 unidades, acarretando uma redução de 4,09% na produção de veículos. Novamente estes dados devem ser interpretados em conjunto com os dados de outros anos. Em 2000 houve um crescimento de 16,29% no número de veículos licenciados se comparado com 1999. Em 2001 este percentual foi de 10,05%, também positivo, se comparado ao ano anterior. Assim, uma queda de aproximadamente 4% na quantidade vendida de veículos traz um impacto



significativo para o setor, que vinha registrando altas de crescimento ao longo dos anos.

Os dados acima foram consolidados na tabela a seguir para facilitar a visualização:

	2002	2003	Variação Percentual
Produção	1.520.285	1.505.130	(1,00%)
Vendas	1.218.546	1.168.681	(4,09%)

Fonte: elaborado pela autora com base nos dados da Anfavea

#### **4.5 Empregos na Indústria Automobilística**

Também foram analisados os números relativos aos empregos na indústria automobilística brasileira, divulgados pela Anfavea, para os anos que antecederam as crises aqui estudadas e também para os anos em que as crises tiveram seu auge.

O intuito de analisar os dados de emprego no setor é demonstrar que em períodos de escassez de crédito, que normalmente ocorre em crises econômicas, os consumidores tendem a reduzir o consumo de produtos não essenciais, dadas as incertezas que o período acarreta. Carros são bens luxuosos, não essenciais, e como tal tem a sua demanda reduzida frente à redução de crédito. Portanto, ao reduzir o consumo por estes bens, dado que há maior flexibilidade por parte de compradores em adaptar-se ao momento se comparado aos vendedores, o consumidor reduz também o lucro do setor, que tende a repassar os custos à parte mais fraca da relação, que no caso são os trabalhadores das indústrias.

No que se refere aos empregos, os números trazidos pela Anfavea acompanham o panorama da produção e venda de veículos automotores no país, ou seja, tiveram uma sensível queda.

O número de pessoas empregadas neste setor no ano de 1997, um ano antes do auge da crise russa, era de 115.349. No ano seguinte este número foi de 93.135. Houve, portanto, uma queda de 19,26% no número de trabalhadores no setor automobilístico brasileiro, o que demonstra uma demissão em massa de funcionários perante a crise econômica que se instalara no país.

Para o ano de 2002 havia na indústria 91.533 pessoas empregadas. Este número caiu para 90.697, ou seja, redução de 0,91%. Para se ter idéia da expressividade desta queda, apesar de o número parecer pequeno, no ano de 1999 o número de pessoas que estavam empregadas nesta indústria era de 94.472. No ano seguinte, 2000, este número saltou para 98.614, ou seja, um aumento de 4,38%, o que seria um número normal de acréscimo nos empregos da indústria em questão.

A queda dos empregos no setor automobilístico brasileiro demonstra que o trabalhador é quem suporta o ônus de uma redução nos lucros da empresa, dado que é a parte mais fraca da relação.

Em períodos de instabilidade, como o que ocorre em crises econômicas, há o receio por parte dos compradores em consumir produtos supérfluos, retraindo assim a demanda por este bem.

Também ocorre a redução da demanda por bens supérfluos quando há um aumento dos preços destes produtos além do que os consumidores estão dispostos a pagar por eles. É o que ocorre quando há a incidência ou o aumento de um tributo sobre estes bens.

Assim, o princípio da seletividade do IPI, aplicado sobre bens ditos suntuosos, não tem a eficácia almejada por ele, que seria a concretização da justiça fiscal sob o prisma da capacidade econômica, onde quem tem mais deveria pagar mais impostos dos que os que têm menos.

Com a tributação de produtos luxuosos há o aumento do preço deste produtos, o que acaba por reduzir a sua demanda, já que são produtos não necessários, supérfluos. Seus consumidores podem, portanto, optar por não comprá-los, já que possuem esta flexibilidade de escolha.

O mesmo não ocorre com os produtores deste produto, pois não possuem flexibilidade de curto prazo para mudarem a forma ou o tipo de produtos que fabricam. Seus lucros, portanto, reduzem-se, acarretando o repasse (repercussão econômica) dos efeitos da queda do consumo aos trabalhadores da empresa, pessoas que possuem em regra baixa capacidade contributiva, acarretando um efeito inverso ao que se esperava. Quem acaba arcando com o ônus da instituição do princípio da seletividade, portanto, é quem possui menor capacidade contributiva.

#### **4.6 Arrecadação IPI**

Foram analisados dados da arrecadação federal, de gestão da RFB, especificamente no que se refere ao IPI incidente sobre automóveis.

Tal análise se deu na tentativa de demonstrar que a arrecadação deste tributo encolheu dada a retração no consumo deste bem em decorrência das crises econômicas enfrentadas pelo país.

Segundo dados da RFB, a arrecadação de IPI sobre automóveis, no ano de 1997, foi de R\$ 1.127,3 milhões. No ano de 1998 este número caiu para R\$ 875,3 milhões, ou

seja, uma queda de 22,36%.

Para conter o avanço das conseqüências da crise russa sobre o setor automobilístico brasileiro, o governo editou o decreto 2.376/98 que reduziu as alíquotas do IPI sobre automóveis a partir de agosto de 1998.

Isto demonstra que aumentar a tributação sobre bens supérfluos, em respeito ao princípio da seletividade, não garante a efetiva justiça fiscal, dado que os contribuintes com maior poder aquisitivo podem optar por não comprar tais produtos em diversas situações de risco, flexibilidade que não contempla os produtores deste bem.

Com relação ao ano de 2002, a arrecadação de IPI sobre automóveis foi de R\$ 2.664 milhões, enquanto que em 2003 este número foi de R\$ 2.314 milhões. Uma queda, portanto, de 13,15%.

Novamente o governo reduziu as alíquotas deste tributo para conter os avanços da crise sobre o setor. Desta vez foram editados os decretos 4.800 e 4.902, ambos de 2003, reduzindo as alíquotas do IPI incidente sobre automóveis.

## CONCLUSÃO

O tema escolhido para o desenvolvimento deste trabalho foi a eficácia do princípio da seletividade do IPI para a consecução da justiça fiscal. Assim, tentou-se analisar o princípio da seletividade do IPI utilizando-se instrumentos da Economia, fazendo-se uma abordagem econômica do Direito Tributário.

O problema aqui estudado foi a eficácia do princípio da seletividade do IPI, sob aspectos econômicos, para a concretização da justiça fiscal.

A hipótese estudada foi de que o princípio em questão não é eficaz para o atingimento da justiça fiscal quando analisado sob conceitos da Economia. Esta hipótese foi levantada dado que os impostos sobre o consumo, por sua característica de tributo indireto, não permitem a aplicação do princípio da capacidade contributiva, considerados por muitos autores como o fundamento do princípio da seletividade aplicado ao IPI.

Os objetivos perseguidos foram a análise do princípio da seletividade do IPI sob aspectos econômicos e a aplicação destes conceitos a um caso concreto para se demonstrar a hipótese estudada. Para tanto, foram utilizados como instrumentos de análise pesquisas já aplicadas, como a POF, a Carta da Anfavea e a análise da arrecadação da RFB.

O trabalho iniciou-se com uma breve análise do tributo foco do estudo, abordando seus aspectos gerais como a instituição na CF, a competência para sua cobrança, seus princípios mais importantes, dentre outros.

O princípio da seletividade do IPI, abordado no primeiro capítulo deste trabalho, determina que este imposto deve ser cobrado sobre os produtos na medida de sua essencialidade. Assim, produtos mais essenciais devem ter a tributação pelo IPI reduzida e produtos não essenciais devem ter uma tributação mais elevada.

Para alguns autores, este princípio é a concretização de outro princípio trazido pelo texto constitucional como extensivo a todo o Direito Tributário, qual seja, o princípio da capacidade contributiva, que determina ser a tributação condizente com a capacidade que cada contribuinte possui de pagar impostos.

Após a análise dos aspectos essenciais ao IPI, passou-se à análise das diversas abordagens acerca do conceito de justiça, para então se chegar ao conceito de justiça fiscal, foco deste trabalho.

A justiça fiscal pode ser entendida sob dois aspectos: o primeiro é a distribuição do ônus da tributação – incidência tributária -, ou seja, a verificação se o princípio da capacidade contributiva está sendo respeitado, com a tributação se dando de forma

diretamente proporcional à disponibilidade líquida de recursos de cada indivíduo. O segundo é a redistribuição do produto da arrecadação, onde a parcela da população com menor poder aquisitivo, que mais necessita de recursos públicos, é beneficiada em maior grau em comparação à população com maior poder aquisitivo.

Para a análise da eficácia do princípio da seletividade do IPI na consecução da justiça fiscal, foram analisados também alguns princípios da Economia que influenciam diretamente no contexto da aplicação do princípio da seletividade do IPI.

Assim, oferta, demanda e elasticidade são conceitos importantes para o entendimento da incidência tributária do IPI e dos demais tributos existentes em nosso ordenamento jurídico.

Produtos ditos suntuosos (não essenciais para fins de tributação pelo IPI), possuem elasticidade-preço maior que 1, ou seja, são bens elásticos, dado que um aumento em seus preços faz com que a demanda por eles reduza, dado que não são bens essenciais.

Estes conceitos econômicos relacionam-se diretamente com o conceito de incidência tributária, ou seja, quem de fato arca com o ônus da instituição de um determinado tributo.

Assim, quando um tributo incide sobre um determinado bem, deve-se entender os institutos econômicos de oferta, demanda e elasticidade para se saber quem irá arcar com os custos desta tributação.

No caso de um bem não essencial, elástico portanto, a instituição de um tributo sobre ele fará com que seu preço aumente. Com o aumento do preço, os consumidores deste produto tendem a reduzir seu consumo, dado que podem simplesmente escolher em não consumi-lo, já que se trata de um bem supérfluo, não essencial.

O produtor deste produto já não tem esta mesma flexibilidade de escolha, já que está preparado para produzir, em curto prazo, apenas este produto, não possuindo tempo e recursos suficientes para modificar seu tipo de produção.

Assim, o custo desta tributação acaba incidindo não no consumidor deste produto, mas sim na fábrica ou loja onde ele é produzido ou vendido. O produtor, que também não arca com os custos desta redução em sua produção, acabado por demitindo seus funcionários ou reduzindo seus salários.

Portanto, quem de fato arca com a instituição de um tributo indireto (que repercute economicamente) sobre bens não essenciais não é o consumidor com maior poder aquisitivo, como se queria, mas sim o trabalhador da indústria, que possui menor poder aquisitivo, invertendo assim a idéia de capacidade contributiva.

Desta forma, a justiça fiscal que se pretendia atingir por meio da tributação baseada no princípio da seletividade não é atingida, dado que a repercussão econômica dos tributos indiretos e a elasticidade-preço dos bens supérfluos fazem com que a incidência tributária se inverta.

O trabalho demonstrou também a forma como está estruturada a carga tributária brasileira, baseada principalmente em impostos sobre o consumo, ou seja, indiretos, onde há a repercussão econômica.

Tais tributos são regressivos, dado que atingem em maior grau aqueles que possuem menor poder aquisitivo. Os impostos progressivos, ao contrário, atingem proporcionalmente mais aqueles que possuem maior poder aquisitivo, concretizando assim o princípio da capacidade contributiva e por consequência fazendo-se a justiça fiscal.

Pode-se argumentar, porém, que mesmo sendo um sistema tributário regressivo, um país pode também fazer justiça fiscal por meio da redistribuição da renda conseguida por meio da tributação, dado que a justiça fiscal, como foi visto, possui duas facetas.

Esta redistribuição é feita por meio de transferências, ou seja, repasse dos recursos para as camadas mais pobres da população por meio de serviços públicos essenciais, como saúde, educação, assistência social, etc. São os chamados gastos sociais.

Em uma breve análise dos gastos sociais brasileiros, verifica-se que também na redistribuição de renda não é respeitada a justiça fiscal, dado que os gastos públicos estão concentrados em sua maioria em serviços que não estão voltados para a parcela mais necessitada da população.

A maior parte dos gastos públicos é destinada à previdência social, ou seja, pagamento de aposentadorias e outros benefícios previdenciários, destinados em grande parte às pessoas com maior renda.

Auxílios sociais ocupam pequena parte do orçamento público, denotando o caráter regressivo também da prestação de serviços públicos.

Assim, a pobreza e a desigualdade social, traços marcantes de nossa sociedade, não são efetivamente combatidos por meio de políticas públicas, aumentando desta forma a concentração de renda nas mãos de pequena parcela da população.

Desta forma, a justiça fiscal não é concretizada em nosso país nem por meio da tributação condizente com a capacidade contributiva e nem por meio da redistribuição da arrecadação por meio de serviços públicos à população.

Para comprovar a hipótese estudada no trabalho, de que o princípio da

seletividade do IPI não é eficaz para a consecução da justiça fiscal, optou-se por fazer um estudo de caso.

Assim, foram analisados dados relativos a indústria automobilística brasileira, escolhida para o estudo de caso pela representatividade do setor industrial brasileiro e pelo tipo de produto a ser analisado, o automóvel, bem não essencial que sofre a incidência do IPI.

Foram escolhidos dois períodos de crises econômicas para a realização da análise, dado que é em períodos de instabilidade financeira que se observa da melhor forma possível o comportamento dos consumidores de um determinado produto.

Assim, com as crises econômicas ora analisadas houve a contração de crédito, acarretando incerteza em diversos setores produtivos, dentre eles o setor automobilístico brasileiro.

O governo brasileiro, prevendo os impactos das crises no setor automobilístico, editou diversos atos normativos reduzindo a alíquota de IPI sobre automóveis no intuito de reduzir o impacto nesta indústria da decisão tomada pelos consumidores de não comprarem automóvel frente a instabilidade do momento.

Mesmo com os incentivos fiscais sobre automóveis, em ambos os períodos estudados houve redução na produção e na venda de veículos, e conseqüente queda na arrecadação de IPI sobre veículos. Também houve queda na quantidade de pessoas empregadas no setor, ou seja, houve demissões de empregados nos períodos analisados em conseqüência da redução do consumo de automóveis.

O estudo de caso demonstrou a hipótese que se queria comprovar, dado que diante de um aumento de preço ou de uma instabilidade financeira, os compradores de um bem não essencial (tributado em maior grau se comparado com os produtos essenciais), podem optar por não consumir este bem, dado que é supérfluo.

Os impactos desta redução na demanda é arcado não pelo produtor do bem, mas pelo trabalhador da indústria, por ser a parte mais fraca da relação de trabalho, que acaba perdendo seu emprego ou tendo seu salário reduzido.

Assim, um aumento no preço de um bem não essencial em vista de uma maior tributação sobre este bem não faz justiça fiscal, dado que haverá repercussão econômica desta tributação, onde o ônus será suportado pela parte mais fraca da relação, ou seja, o trabalhador, que possui menor poder aquisitivo.

## REFERÊNCIAS

ALVAREZ, Alejandro Bugallo. Análise econômica do direito: contribuições e desmistificações. *Revista Direito, Estado e Sociedade*, Rio de Janeiro, nº 29, p. 49-68, jul./dez. 2006.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANFAVEA. *Anuário da indústria automobilística brasileira*. São Paulo, 2010. Disponível em: <[www.anfavea.com.br](http://www.anfavea.com.br)>. Acesso em: 14 nov 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BITTAR, Eduardo C. B. *Teorias sobre a Justiça*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de Filosofia do Direito*. São Paulo: Atlas, 2010.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006.

BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. *Diário Oficial da República federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 de dezembro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/decreto/2002/D4544.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/decreto/2002/D4544.htm)>. Acesso em: 26 nov. 2010.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade tributária, segurança e justiça fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 76, p. 198-225, set./out. 2007.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

-----, Da Justiça Fiscal – Conceito e Aplicação. *Revista Jurídica Tributária*, Porto Alegre, nº 1, p. 11-40, abr./jun. 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo:



Malheiros, 2007.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O Direito Tributário e a interpretação econômica do Direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). *Direito e Economia*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 239-246.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DIEESE. *A conjuntura econômica recente*. São Paulo, 1998. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br>>. Acesso em: 14 nov 2010.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. São Paulo: Saraiva, 2005.

DRESCH, Rafael de Freitas Valle. Análise econômica do Direito: uma análise exclusiva ou complementar?. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). *Direito e Economia*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 193-202.

ESTURILIO, Regiane Binhara. *A Seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GALVES, Carlos. *Manual de Economia Política Atual*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2006.

IBGE. *A economia brasileira em 2003*. Brasília, 2003. Disponível em: <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)>. Acesso em: 14 nov 2010.

----- *Pesquisa de Orçamentos Familiares*. Brasília, 2008. Disponível em: <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)>. Acesso em: 14 nov 2010.

JASPER, Eric Hadmann. A filosofia da Análise Econômica do Direito. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº92, p. 98-128, mai./jun. 2010.

KAUFMAN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

KUKATHAS, Chandram; PETTIT, Philip. *Rawls: uma teoria da justiça e seus críticos*. Lisboa: Gradiva, 1995.

MANIKW, N. Gregory. *Introdução à Economia: princípios de micro e macroeconomia*. Tradução de Maria José Cyhlar Monteiro. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

MARTINS, Marcelo Maiolino. Sistema Tributário Injusto. *Revista Desafios do Desenvolvimento*, Brasília, nº53, p. 61-65, jul./ago. 2009.

MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Atlas, 2010.

MAYRINK, Juliana Padovani. A eficácia do princípio da capacidade contributiva como critério de justiça fiscal nos municípios. *Revista Brasileira de Direito Municipal*, Belo Horizonte, nº15, p. 33-47, jan./mar. 2005.

NOGUEIRA, Octaciano. *Introdução à filosofia política*. Brasília: Unilegis, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO, Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org.); VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Org.). *IPI: Temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p.193-276.

PINHEIRO, Armando Castelar. SADDI, Jairo. *Direito, Economia e Mercados*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 2001.

ROSA, Denerson Dias. Do histórico da tributação sobre o consumo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *IPI: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SALAMA, Bruno Meyrhof. O que é "Direito e Economia"? In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). *Direito e Economia*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 49-62.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação econômica do Direito Tributário e os limites do planejamento tributário. *Revista Forum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, nº

18, p. 163-173, nov./dez. 2005.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Incidência tributária. In: BIDERMAN, Ciro (Org.); ARVATE, Paulo (Org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 155-172.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TEIXEIRA, Silvia Maria Benedetti; OLIVEIRA, Izabel Cristina Panni de. Justiça Fiscal com a Efetividade do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva. *Repertório de Jurisprudência IOB*, São Paulo, v. I, n. 21, p. 714-720, nov. 2009.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. *IPI: incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TOMAZETTE, Marlon. A viabilidade da análise econômica do direito no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº75 p. 177-198, jul./ago. 2007.

URSAIA, Maria Lúcia Lencastre. Nova Ideologia Constitucional e Justiça Fiscal: os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao efeito do confisco – o controle da legalidade tributária, São Paulo, n. 58, p. 35-46, mar./abr. 2003.

VALLE, Raymundo Clovis do; MASCARENHAS, Cabral. *Tudo sobre o IPI*. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de. *Economia: Micro e Macro*. São Paulo: Atlas, 2002.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 2006.

XAVIER, Manoela Floret Silva. *Imposto sobre Produtos Industrializados*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

ZAULI, Eduardo Meira. Gastos Sociais, Pobreza e Desigualdade de Renda no Brasil. *Revista Pensar BH*. Belo Horizonte, v. 13, set/nov 2005.